

Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung

Daniel Holenstein / Julia von Ah



*lic. iur., Rechtsanwalt,
diplomierter Steuerexperte*



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

Nach bundesgerichtlichen «Präzisierungen» in den Jahren 2011 und 2013 zur Verwirkung des Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruchs von natürlichen Personen publizierte die ESTV im Jahr 2014 das Kreisschreiben Nr. 40. Es bewirkt(e) eine Praxisverschärfung. Die Rechtsprechungsanalyse der Autoren und etliche Beispiele belegen dies. Die Frage drängt sich auf: Ist die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe? Ja, meinen die Autoren, begründen ihre Auffassung und legen die Konsequenzen dar.

Im Rahmen der geplanten Gesetzesänderung ist nach Meinung der Autoren eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Rückerstattung gewährt, (i) wenn die Steuerverwaltung trotz unvollständiger Deklaration die Einkommenssteuer auf dem verrechnungssteuerbelasteten Ertrag erheben kann oder hätte erheben können, oder (ii) wenn der Steuerpflichtige die Deklaration vor Ablauf der dreijährigen Verwirkungsfrist freiwillig nachholt (Art. 32 VStG), unabhängig davon, ob die Veranlagung bereits rechtskräftig ist. (iii) Im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige ist eine Rückerstattung auch über die Dreijahresfrist hinaus zu gewähren; es soll vermieden werden, dass eine nicht rückforderbare Verrechnungssteuer als Strafzuschlag wirkt, obwohl die Selbstanzeige straflos sein sollte.

Suite aux « précisions » de jurisprudence en 2011 et en 2013 concernant la perte du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques, l'Administration fédérale des contributions a publié en 2014 la circulaire no. 40. Cette dernière a (eu) pour conséquence un renforcement de la procédure. L'analyse de jurisprudence des auteurs et de nombreux exemples le prouvent. La question suivante se pose : le refus de remboursement est-il une peine ? Les auteurs estiment que oui, justifient leurs positions et précisent les conséquences.

Dans le cadre de la modification prévue de la loi, les auteurs considèrent qu'une base légale devrait être établie, garantissant le remboursement, (i) si autorité fiscale peut ou aurait pu

percevoir l'impôt sur le revenu grevé de l'impôt anticipé malgré le caractère incomplet de la déclaration ou (ii) si le contribuable réitère volontairement la déclaration avant l'échéance du délai de péremption de trois ans (art. 32 LIA), indépendamment du fait que la taxation soit déjà entrée en force ou non. (iii) Dans le cadre d'une dénonciation spontanée non punissable, un remboursement doit être garanti également au-delà du délai de trois ans ; il convient d'éviter que l'impôt anticipé non récupérable ait pour effet une pénalité, alors que la dénonciation spontanée ne devait pas être punissable.

Inhalt

I.	Einleitung	612
II.	Erhebung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen	614
1.	Erhebung	614
2.	Rückerstattung	614
2.1.	Steuerliche Zugehörigkeit	614
2.2.	Recht zur Nutzung	615
2.3.	Verwirkung	615
2.4.	Fristgerechte Geltendmachung des Anspruchs	616
2.5.	Vorbehalt der Steuerumgehung	617
3.	Zweck der Verrechnungssteuer	617
3.1.	Einleitung	617
3.2.	Sicherungszweck	618
3.3.	Fiskalzweck	620
3.4.	Wertschriftenverzeichnis-Kontrolle	620
III.	Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen auf beweglichem Vermögen und auf Lotteriegewinnen wegen Verletzung der Deklarationspflicht	622
1.	Historie – Kreisschreiben vom 8. Dezember 1978 und Nachtrag im Rahmen des Kreisschreibens vom 29. Dezember 1988	622
1.1.	Praxis vor und teilweise Änderung mit Erlass des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978	622
1.2.	Ergänzung der Praxis bei Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Rahmen des Kreisschreibens vom 29. Dezember 1988	624
1.3.	Zwischenfazit – vor der «Präzisierung» durch das Bundesgericht und den Erlass des Kreisschreibens ESTV Nr. 40	626
2.	«Präzisierung» durch das Bundesgericht in den Jahren 2011 und 2013 – die beiden «leading cases»	628

2.1.	Urteil vom 11. Oktober 2011	628
2.1.1.	Sachverhalt und bundesgerichtliche Ausführungen	628
2.1.2.	Würdigung	630
2.2.	Urteil vom 16. Januar 2013	631
2.2.1.	Sachverhalt und bundesgerichtliche Ausführungen	631
2.2.2.	Würdigung	634
3.	Kreisschreiben ESTV Nr. 40	635
3.1.	Überblick	635
3.2.	Würdigung	637
4.	Praxis	637
4.1.	Beispiele	637
4.2.	Exkurs: Kürzung des Rückerstattungsanspruchs der Kantone gegenüber dem Bund	643
IV.	Verwaltungsrechtliche Sanktionen – Strafe?	645
1.	Verwaltungsrechtliche Sanktionen	645
1.1.	Grundsätzliches	645
1.2.	Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK	647
2.	Ist die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe?	648
2.1.	Grundsätzliches	648
2.2.	Entscheidungen des EGMR zu Steuerzuschlägen («tax surcharges»)	649
2.2.1.	Steuerzuschläge nach französischem Recht	649
2.2.2.	Steuerzuschläge nach schwedischem Recht	650
2.2.3.	Steuerzuschläge nach finnischem Recht	652
2.3.	Klassifikation der verweigerten Rückerstattung im Lichte der Rechtsprechung des EGMR	653
V.	Konsequenzen	654
1.	Schuldprinzip	654
2.	Unschuldsvermutung	655
3.	Anspruch auf persönliche Anhörung	655
4.	«ne bis in idem»	655
5.	Würdigung der aktuellen Rückerstattungspraxis	659
5.1.	Vereinbarkeit mit dem Schuldprinzip	659
5.2.	Persönliche Anhörung	660
5.3.	Unschuldsvermutung	660
5.4.	Ungerechtfertigte Ungleichbehandlung	662

VI. Zusammenfassung und Verbesserungsvorschlag	663
1. Die «Büchse der Pandora» ist geöffnet	663
2. Verbesserungsvorschlag	664

I. Einleitung

Die Nummerierung eines Kreisschreibens verselbständigt sich selten in dem Sinn, dass Leserinnen und Leser allein der Nummerierung wegen bereits wissen, worum es geht. Anders beim Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014. Das «Kreisschreiben Nr. 40» ist Synonym geworden für Rechtsunsicherheit, für eine Praxisverschärfung, die Kopfschütteln und hohe Endsteuerbelastungen bewirkt. Gegenstand ist die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 23 VStG.

Die Brisanz entsteht aus dem breiten Anwendungsbereich dieses Themas, die geldwerte Leistungen oder Gewinnausschüttungen an Anteilsinhaber ebenso einschliesst wie Lotteriegewinne, gepaart mit der gestützt auf zwei Urteile des Bundesgerichts «präzisierten» Auslegung der gesetzlichen Grundlage durch die ESTV. In den Urteilen 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 «präzisierte» das Bundesgericht nach seiner Leseart die bisherige Praxis zur Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer so, dass in der Praxis von einer Verschärfung gesprochen werden muss. 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 zurückerstattet. Ähnliches droht bei geldwerten Leistungen, die aufgrund einer Andersbeurteilung durch die Steuerbehörden entstehen, etwa wenn eine Erhöhung eines Darlehens einer Kapitalgesellschaft an ihren Anteilsinhaber nicht – wie bisher – akzeptiert wird, sondern als geldwerte Leistung umqualifiziert und die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet wird, da der Empfänger der Leistung diese in seiner persönlichen Steuererklärung nicht ordnungsgemäss deklariert hatte – konnte er ja auch nicht, da er noch gar nichts von der Aufrechnung wissen konnte. Die Brisanz des Themas ist so offenkundig, dass auch die Politik aktiv geworden ist.

Die Nationalrätin Daniela Schneeberger beauftragte mit ihrer Motion vom 29. September 2016 den Bundesrat, 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 Vermögenser-

träge besteuert werden.»¹ Zu vermeiden sei, dass Steuerpflichtige «bereits für fahrlässige Versäumnisse faktisch mit einer 35% Strafe belegt werden».² Diese «übertriebene Härte» sei vom Gesetzgeber zu korrigieren.

Der Bundesrat zeigt Verständnis für das Anliegen, will die Rückerstattungsberechtigung auf noch nicht rechtskräftige Veranlagungen einschränken und beauftragt in seiner Stellungnahme das Eidg. Finanzdepartement, 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.»³

Die einen Tag nach der Motion Schneeberger ebenfalls im Nationalrat eingereichte parlamentarische Initiative von Nationalrat Luzi Stamm⁴ zielt in die gleiche Richtung.

Ein früherer politischer Vorstoss, die Motion Leo Müller⁵, eingereicht im Nationalrat am 13. Dezember 2013 nach einer aus Sicht des Motionärs unbefriedigend verlaufenen Anhörung der betroffenen Kreise und Kantone durch die ESTV im Rahmen des am 16. September 2013 eröffneten Vernehmlassungsverfahrens zum Entwurf für ein Kreisschreiben Nr. 40, wurde vom Bundesrat am 26. Februar 2014 (noch vor der Publikation des Kreisschreibens Nr. 40) beantwortet. Die Anliegen des Motionärs seien, sofern sie sich mit der bundesgerichtlichen Praxis vereinbaren liessen, im Kreisschreiben berücksichtigt. Die Motion wurde, da sie seit mehr als zwei Jahren hängig gewesen war, am 18. Dezember 2015 abgeschrieben.

Der vorliegende Aufsatz beleuchtet die Hintergründe und Entstehung dieser kritisierten Praxis, geht der Frage nach, ob die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe ist und plädiert für eine pragmatische Praxis.

¹ Motion Nr. 16.37978, eingereicht von Daniela Schneeberger am 29. September 2016, «Keine Verwirkung bei der Verrechnungssteuer».

² Motion Schneeberger (Fn. 1).

³ Medienmitteilung des Bundesrates vom 23. November 2016, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-64647.html> (alle Internetquellen zuletzt abgerufen am 4. Januar 2017).

⁴ Parlamentarische Initiative Nr. 16.474, eingereicht von Luzi Stamm am 30. September 2016, «Verrechnungssteuergesetz. Gemischtes Verfahren».

⁵ Nr. 13.4307.

II. Erhebung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen

1. Erhebung

Worum geht es? Der Bund erhebt die Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen.⁶ Die Verrechnungssteuer wird an der Quelle erhoben, steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung.⁷ Er hat die Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung um den Steuerbetrag zu kürzen.⁸ Der Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Leistung erhält vom Bund oder vom Kanton nach Massgabe des Gesetzes die Verrechnungssteuer zurückerstattet.⁹ Als Grundlage dazu macht der Leistungsschuldner dem -empfänger die zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs notwendigen Angaben.¹⁰

2. Rückerstattung

Das VStG ordnet die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen und auf Lotteriegewinnen in den Art. 21–32 VStG einerseits und auf Versicherungsleistungen in Art. 33 VStG andererseits. Letztere sind vorliegend nicht relevant und werden deshalb nicht näher beleuchtet.

2.1. Steuerliche Zugehörigkeit

Der inländische Leistungsempfänger muss, um rückerstattungsberechtigt im Sinne des VStG zu sein, im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung, d.h. im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, grundsätzlich bei den Einkommens- und Vermögenssteuern des Bundes und der jeweiligen Kantone steuerpflichtig sein.¹¹ Im Zentrum steht die steuerliche Zugehörigkeit bezüglich der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit¹², denn nur diese ermöglicht, dass diese Einkünfte mit der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst werden. Irrelevant ist, ob und wie hoch die Steuerzahlungspflicht letztlich ist.

⁶ Informativ erwähnt im Programmartikel Art. 1 Abs. 1 VStG; normiert in Art. 4, 6 und 7 VStG.

⁷ Art. 10 Abs. 1 VStG.

⁸ Art. 14 Abs. 1 VStG.

⁹ Informativ erwähnt in Art. 1 Abs. 2 VStG, normiert in Bezug auf natürliche Personen in Art. 22 VStG und in Bezug auf juristische Personen, Geschäftsbetriebe u. dgl. in Art. 24 VStG.

¹⁰ Art. 10 Abs. 2 VStG.

¹¹ BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001, 109 auch zum Folgenden.

¹² Art. 22 Abs. 1 VStG.

2.2. Recht zur Nutzung

Ein aufgrund der steuerlichen Zugehörigkeit grundsätzlich berechtigter Leistungsempfänger hat nur dann Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen und Lotteriegewinnen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besitzt oder als Empfänger eines Lotteriegewinns, dass er bei der Ziehung Eigentümer des Loses war.¹³ Das Recht zur Nutzung ist ein wirtschaftlicher und nicht zivilrechtlicher Begriff, vielschichtig und bedarf regelmässig der Auslegung.

2.3. Verwirkung

Ist der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Fälligkeit steuerlich zugehörig und hat das Recht zur Nutzung, muss er, damit er den Anspruch auf Rückerstattung nicht verliert, den zuständigen Steuerbehörden die entsprechenden verrechnungssteuerbelasteten¹⁴ Einkünfte und Vermögen deklarieren (natürliche Personen) oder die Einkünfte ordnungsgemäss verbuchen (juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte).

Da die gesetzliche Norm zur Deklarationspflicht (Art. 23 VStG) für grundsätzlich anspruchsberechtigte natürliche Personen für das vorliegende Thema zentral ist, wird deren Wortlaut hier wiedergegeben:

Art. 23 Verwirkung

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

Art. 23 VStG findet ausschliesslich auf natürliche Personen Anwendung, dies ergibt sich aus dessen Einordnung nach dem Titel «Natürliche Personen» vor Art. 22 VStG.¹⁵ Zudem hielt das Bundesgericht kürzlich zu Recht fest, dass Art. 23 VStG trotz des Verweises von Art. 18 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung auf bestimmte Bereiche

¹³ Art. 21 Abs. 1 VStG. Nicht erwähnt werden die in Art. 56 ff. VStV gestützt auf die Delegationsnorm in Art. 21 Abs. 3 VStG geordneten besonderen Verhältnisse, unter welchen die Anspruchsberechtigung vom oben erwähnten Grundsatz abweichen kann.

¹⁴ Die Deklarationspflicht besteht auch, wenn der Schuldner im Zeitpunkt der Deklaration bzw. vor Rechtskraft der Veranlagung noch keine Verrechnungssteuer abgezogen hat, Urteil des Bundesgerichts 2A.300/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 3.1 m.Hw. auf Urteil des Bundesgerichts vom 16. Mai 1951, ASA 19 (1950/1951), 542, E. 2; so auch Urteil des Bundesgerichts 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004, ASA 75 (2006/2007), 417 ff., E. 3.1.

¹⁵ So auch BGE 138 II 536 E. 6.

des Verrechnungssteuergesetzes auf die pauschale Steueranrechnung nicht anwendbar ist.¹⁶

Juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte verirken laut Art. 25 Abs. 1 VStG den Anspruch auf Rückerstattung, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als Ertrag verbucht sind. Da das Kreisschreiben ESTV Nr. 40 sich ausschliesslich auf die Verwirkung des Anspruchs natürlicher Personen bezieht, werden die Rückerstattungsvoraussetzungen der juristischen Personen vorliegend nicht weiter verfolgt.

2.4. Fristgerechte Geltendmachung des Anspruchs

Wer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, hat sie bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen.¹⁷ Er kann diesen Antrag frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig wird, stellen¹⁸, spätestens jedoch innert drei Jahren nach Ablauf dieses Kalenderjahres.¹⁹

Art. 68 Abs. 1 VStV sieht vor, dass der Antrag auf Rückerstattung auf dem amtlichen Formular gestellt werden muss. Dieses Antragsformular ist mit dem der Steuererklärung beizulegenden Wertschriftenverzeichnis kombiniert. Das Bundesgericht hat bisher die Frage offen gelassen, ob der Rückerstattungsanspruch nur dann gültig ist, wenn er auf dem amtlichen Formular geltend gemacht wird. In seinem Entscheid 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 hat es unter Verweisung auf ZWAHLEN durchblicken lassen, dass die blosser Tatsache, dass der Steuerpflichtige den ansonsten vollständigen und rechtzeitigen Antrag nicht auf dem amtlichen Formular stellt, nicht zur Verwirkung des Anspruchs führt.²⁰ Wird die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwält, und ist die vorgängig erwähnte Dreijahresfrist 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 Antrags.²¹

¹⁶ Urteile des Bundesgerichts 2C_857/2015 und 2C_858/2015 vom 27. Juli 2016; dazu auch ZWAHLEN BERNHARD/WECHNER-ROTH URSULA, Pauschale Steueranrechnung im Nachsteuerverfahren, EF 2016, 760 ff.

¹⁷ Art. 29 Abs. 1 VStG.

¹⁸ Art. 29 Abs. 2 VStG. Auf die Möglichkeit vorzeitiger Antragstellung aus wichtigen Gründen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 VStG wird vorliegend nicht eingegangen.

¹⁹ Art. 32 Abs. 1 VStG.

²⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 3 in fine m.Hw. auf ZWAHLEN BERNHARD, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 29 VStG N 3.

²¹ Art. 32 Abs. 2 VStG.

Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde desjenigen Kantons einzureichen, in dem sie am Ende des Kalenderjahres, in welchem die steuerbare Leistung fällig wurde, Wohnsitz hatten.²² Die übrigen Personen haben ihren Antrag bei der ESTV einzureichen.²³

2.5. Vorbehalt der Steuerumgehung

Sind alle vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, wird die Rückerstattung dennoch verweigert, wenn sie zu einer Steuerumgehung führen würde.²⁴ Diese offen formulierte Steuerumgehungs-Generalklausel dient im Rückerstattungsverfahren dazu, bei nicht offensichtlich klar gelagerten Fällen die Durchsetzung der Zwecke der Verrechnungssteuer abzugrenzen, mithin zu entscheiden, ob der Fiskalzweck greifen muss oder der (primäre) Sicherungszweck greifen kann.²⁵ Die Steuerumgehungs-Generalklausel ist oft Gegenstand von verrechnungssteuerrechtlichen Themen, nicht jedoch hier, weshalb sie an dieser Stelle nicht weiter darzulegen ist.

3. Zweck der Verrechnungssteuer

3.1. Einleitung

Die Verrechnungssteuer ist – so die Botschaft zum VStG – «in erster Linie gedacht als steuertechnisches Mittel, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen»²⁶, grundsätzlich nicht jedoch, um «den Bürger mit [ihr] zu belasten und unmittelbar den Finanzbedarf des Bundes decken zu helfen».²⁷ Diese Ausführung in der Botschaft erwähnt bereits die beiden Zwecke: den Sicherungszweck und den Fiskalzweck. Der vom Bundesrat in der Botschaft erwähnte Zweck der Verrechnungssteuer, als Kompensationsobjekt²⁸ bei internationalen steuerrechtlichen Verhandlungen zu dienen, kann wohl kaum als eigenständiger Zweck betrachtet werden, sondern ist vielmehr Ausfluss der Erhebung einer Verrechnungssteuer als solche.

²² Art. 30 Abs. 1 VStG.

²³ Art. 30 Abs. 2 VStG.

²⁴ Art. 21 Abs. 2 VStG.

²⁵ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 140.

²⁶ Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 18. Oktober 1963, BBl 1963 II 953, 955.

²⁷ Botschaft VStG (Fn. 26), BBl 1963 II 953, 955.

²⁸ Botschaft VStG (Fn. 26), BBl 1963 II 953, 954; BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Fn. 20), Vorbemerkungen N 70.

3.2. Sicherungszweck

Der Bund erhebt die Verrechnungssteuer primär mit dem Ziel, die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer bei den originär berechtigten inländischen Leistungsempfängern auf den durch die Verrechnungssteuer belasteten Steuerobjekten (vorliegend sind Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen und Lotteriegewinne von Interesse) zu sichern.²⁹ Dazu wird die Verrechnungssteuer erhoben und nach erfolgter Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuer rückerstattet. Dies ist der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Darin ist zweierlei zu erblicken: der indirekte Fiskalzweck und der subsidiär direkte Fiskalzweck der Verrechnungssteuer.

Wird die Verrechnungssteuer erhoben und zurückerstattet, weil die allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern beim inländischen Leistungsempfänger erhoben werden können, hat die Verrechnungssteuer «bloss» einen indirekten Fiskalzweck.³⁰ Gleiches gilt auch bei Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung und bei einem ausländischen Leistungsempfänger, der gestützt auf Abkommensrecht die Rückerstattung erhält. Der indirekte Fiskalzweck wirkt in diesem Fall zugunsten des Fiskus im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers.³¹

Einen subsidiär direkten Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer, wenn sie zunächst bedingt erhoben wird und, da die Bedingung nicht erfüllt wird, somit subsidiär und definitiv zur Endbelastung wird.³² Wird also das primäre Ziel, die Möglichkeit der Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern aufgrund nicht erfüllter Bedingung, z.B. nicht erfüllter Deklarations- oder Verbuchungspflicht, nicht erreicht und die erhobene Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet, erwächst sie subsidiär zur Endbelastung.

«Sicherungsobjekt der Verrechnungssteuer ist (A) die Erfassungsmöglichkeit mit den allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden im ordentlichen Verfahren, (B) der durch das Verrechnungssteuerrecht als steuerbare Objekte definierten Erträge und des Vermögens, woraus diese fliessen, (C) beim nicht von einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten vorgeschobenen, d.h. in diesem Sinne originären (D) inländischen (E) Leistungsempfänger».³³ Die Elemente (A) bis (E) finden sich in Gesetzesbestimmungen des VStG wieder: (A) in der Deklarations- bzw. Verbuchungsbestimmung, (B) in der Bestimmung des Verrechnungs-

²⁹ BAUER-BALMELLI/REICH (Fn. 28), Vorbemerkungen N 66, BGE 113 Ib 128 E. 2e = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.

³⁰ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 216 auch zum Folgenden.

³¹ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 217.

³² BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 212 auch zum Folgenden.

³³ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 213 f. auch zum Folgenden.

steuerobjekts, (C) im Vorbehalt der Steuerumgehung, (D) in der Voraussetzung der steuerlichen Zugehörigkeit und (E) in der Voraussetzung des Rechts zur Nutzung.

Sind die oben unter Ziff. II.2. erwähnten Voraussetzungen des Anspruchs auf Rückerstattung – vorbehaltlich einer Steuerumgehung – durch den originären inländischen Leistungsempfänger erfüllt, und ist die Erfassungsmöglichkeit des Steuerobjekts durch die Einkommens- und Vermögenssteuer gegeben, ist der Sicherungszweck erfüllt. Nicht Bestandteil des Sicherungszwecks ist jedoch, ob und in welcher Höhe aus dem Objekt Einkommens- oder Vermögenssteuern resultieren.

Die Verrechnungssteuer mag auch grenzüberschreitend im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, oder die einen anderen völkerrechtlichen Vertrag (ZStBA) beanspruchen können, nebst der Funktion als Kompensation bei internationalsteuerrechtlichen Verhandlungen eine gewisse Sicherungswirkung haben.³⁴ Diese ist jedoch nicht Gegenstand und Konzept des Verrechnungssteuergesetzes, sondern der jeweiligen abkommensrechtlichen Bestimmungen. Die vorliegend diskutierte, kontroverse Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs qua Verletzung der Deklarationsvoraussetzung ist eine Voraussetzung, die, wie oben erwähnt, nur für inländische Leistungsempfänger gilt, weshalb ausländische Leistungsempfänger in den vorliegenden Betrachtungen aussen vor bleiben.

Der Sicherungszweck als einer der Hauptzwecke der Verrechnungssteuer ist Teil des umfassenden Gesetzeszweckes und ein Element zur Auslegung verschiedener Normen im Erhebungs- und Rückerstattungsverfahren, im Bereich des Erhebungsverfahrens etwa bei der Auslegung des Steuerobjekts. Dem Sicherungszweck folgend entspricht die Umschreibung des Steuerobjekts der Verrechnungssteuer grundsätzlich derjenigen im Einkommenssteuerrecht, jedoch nur soweit, als die Auslegung der Umschreibung des Steuerobjekts im VStG dies hergibt.³⁵

Für den Rückerstattungsprozess impliziert der Sicherungszweck u.a. für die Auslegung der Deklarations- und Verbuchungsvoraussetzung, «dass sowohl der Hinterziehungsversuch als auch die vollendete Hinterziehung, gemäss ihrer Definition im Recht der allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern, mit der Verwirkungsfolge sanktioniert werden.»³⁶

³⁴ BAUER-BALMELLI/REICH (Fn. 28), Vorbemerkungen N 70.

³⁵ BAUER-BALMELLI/REICH (Fn. 28), Vorbemerkungen N 75.

³⁶ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 233.

3.3. Fiskalzweck

Beim Fiskalzweck ist zu unterscheiden zwischen einem direkten Fiskalzweck und einem subsidiär direkten Fiskalzweck. Beim direkten Fiskalzweck entsteht die Verrechnungssteuer als bleibende Belastung definitiv mit deren Erhebung. Einen direkten Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer bei im Ausland steuerpflichtigen Leistungsempfängern, die kein Doppelbesteuerungsabkommen oder ein ähnliches völkerrechtliches Abkommen geltend machen können, und bei im Inland ansässigen Leistungsempfängern in jenen Fällen, in denen die materiellen Rückerstattungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind.

Einen subsidiären Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer, wenn sie zunächst bedingt erhoben wird und, da die Bedingung nicht erfüllt wird, somit subsidiär und definitiv zur Endbelastung wird.³⁷ Der subsidiäre Fiskalzweck entspricht dem subsidiären Sicherungszweck. Subsidiären Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer bei denjenigen im Inland ansässigen Leistungsempfängern, die die materiellen Rückerstattungsvoraussetzungen, jedoch nicht die Deklarations- oder Verbuchungspflichten erfüllen, d.h. bei den allgemeinen Einkommens- oder Vermögenssteuern eine Hinterziehung begehen, oder den Rückerstattungsanspruch nicht fristgerecht geltend machen.³⁸ Ein gleichartiger subsidiärer Fiskalzweck entsteht, wenn der ausländische Leistungsempfänger im abkommensrechtlichen Raum die materiellen Rückerstattungsvoraussetzungen erfüllt, jedoch beispielsweise die Frist zur Geltendmachung des Anspruchs versäumt.

3.4. Wertschriftenverzeichnis-Kontrolle

Die Wertschriftenverzeichnis-Kontrolle (WVK) ist ein informatikgestütztes Informationssystem, das den kantonalen Steuerverwaltungen und der ESTV den Austausch veranlagungsrelevanter Daten ermöglicht. Die WVK besteht im Wesentlichen aus einem Bewertungs- und einem Auskunftsteil.³⁹ In diesem Auskunftsteil sind unter anderem Informationen über Dividendenausschüttungen abrufbar.⁴⁰ Ausserdem beinhaltet die WVK Informationen über Firmen und Aktionärsstrukturen, Name und Adresse des Betriebes, Steuern und andere Abgaben sowie das Kapital.⁴¹

³⁷ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 212 auch zum Folgenden.

³⁸ BAUER-BALMELLI/REICH (Fn. 28), Vorbemerkungen N 71 auch zum Folgenden.

³⁹ ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 111 DBG N 8d.

⁴⁰ OMAREN FARID/VOLLENWEIDER PETER, Innerstaatliche Amtshilfe – gläserne Steuerpflichtige? Funktionsweise der innerstaatlichen Steueramtshilfe und Folgen für den Steuerpflichtigen, ST 2014, 802 ff., 804.

⁴¹ OMAREN/VOLLENWEIDER (Fn. 40), 804.

Hingegen beinhaltet die WVK keine Angaben über die Identität der Aktionäre bzw. den oder die wirtschaftlich Berechtigten.⁴² Um die von einer Gesellschaft ausgeschüttete Dividende dem Gesellschafter zuordnen zu können, bedarf es daher dessen Deklaration der Beteiligung in seinem Wertschriftenverzeichnis.

Demgegenüber ist keine Zuordnung möglich, wenn die Gesellschaft oder Genossenschaft ihre Ausschüttung pflichtwidrig nicht deklariert. Unterlässt der Anteilinhaber die Deklaration seiner Beteiligung, ist die Zuordnung der Dividende zumindest erschwert.

Die Kantone haben ein kantonales Verrechnungssteueramt einzurichten, welches über die eingereichten Rückerstattungsanträge entscheidet (Art. 52 Abs. 1 VStG). Dieses prüft die eingereichten Wertschriftenverzeichnisse. In vielen Kantonen darf keine abschliessende Veranlagung vorgenommen werden, bevor das vom kantonalen Verrechnungssteueramt überprüfte Wertschriftenverzeichnis vorliegt.⁴³

Hat der Gesellschafter zumindest seine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft deklariert, kann die Steuerverwaltung eines dem WVK angeschlossenen Kantons durch Abfrage dieser Datenbank die Dividende zuordnen und besteuern. Dies setzt allerdings voraus, dass die Gesellschaft die Ausschüttung mittels Formular 103 (für Erträge inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine) bzw. 110 (für Erträge von Gesellschaftsanteilen, Partizipations- und Genussscheinen inländischer GmbH) konkret deklariert hat.

Durch die Kombination der ordnungsgemässen Deklaration der ausgeschütteten Dividenden durch die ausschüttende Gesellschaft oder Genossenschaft, die Eingabe dieser Ausschüttung durch die Abteilung Erhebung ins WVK⁴⁴ und der Abfrage der WVK durch das kantonale Verrechnungssteueramt vor der Veranlagung sollte eigentlich sichergestellt sein, dass die kantonale Steuerverwaltung eine Dividende feststellen und dem Gesellschafter zuordnen kann, wenn dieser zumindest seine Beteiligung deklariert hat.

⁴² OMAREN/VOLLENWEIDER (Fn. 40), 807, Fn. 21.

⁴³ So exemplarisch Luzerner Steuerbuch, abrufbar unter: <http://www.steuerbuch.lu.ch/index/index>, § 47 N 1.

⁴⁴ Abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/kontakt/abteilung-erhebung.html>.

III. Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen auf beweglichem Vermögen und auf Lotteriegewinnen wegen Verletzung der Deklarationspflicht

1. Historie – Kreisschreiben vom 8. Dezember 1978 und Nachtrag im Rahmen des Kreisschreibens vom 29. Dezember 1988

1.1. Praxis vor und teilweise Änderung mit Erlass des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978

Die Frage, wann eine Verletzung der Deklarationspflicht vorliegt, beschäftigt die Praxis, Verwaltung und Rechtsprechung seit Inkrafttreten des Bundesratsbeschlusses über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943 (VStB) und dessen Art. 8 Abs. 3, der von Art. 23 VStG per 1. Januar 1967 abgelöst wurde. Art. 8 Abs. 3 VStB lautete wie folgt:

Wer Einkommen, das mit der Verrechnungssteuer belastet ist, oder Vermögen, aus dem solches Einkommen fliesst, entgegen gesetzlicher Vorschrift den kantonalen Steuerbehörden nicht angegeben hat, verwirkt für die das verheimlichte Einkommen oder das Einkommen aus dem verheimlichten Vermögen belastende Verrechnungssteuer den Anspruch auf Verrechnung oder Rückerstattung. In einem Nach- oder Strafsteuerverfahren wird bei der Festsetzung des Steuerbetrags, der hinterzogen oder zu hinterziehen versucht wurde, die auf den verheimlichten Einkünften entrichtete Verrechnungssteuer nicht in Abzug gebracht.

Bis zum Erlass des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978 durch die ESTV zuhanden der zentralen Verrechnungssteuerbehörden der Kantone galten «die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, auch dann als ordnungsgemäss deklariert, wenn der Steuerpflichtige sie der kantonalen Steuerbehörde bekannt gibt, bevor die ordentliche Veranlagung rechtskräftig geworden ist [...]».⁴⁵ Gleiches galt auch, «wenn der Steuerpflichtige vor der definitiven Veranlagung die in seiner Steuererklärung gemachten Angaben ergänzt oder korrigiert oder wenn solche Korrekturen und Ergänzungen durch die Steuerbehörden nach Rückfrage beim

⁴⁵ Kreisschreiben der ESTV vom 8. Dezember 1978, Ziff. A.1.2 (eigene Hervorhebung). Als nicht gesetzeskonform kritisieren PFUND W. ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Art. 23 N 3.2, die Praxis der ESTV, wonach eine Deklaration zulässig ist, die erfolgt, bevor die Veranlagung rechtskräftig wird. Denn damit könne ein Steuerpflichtiger seine Deklarationspflicht verlängern, indem er ein Rechtsmittel gegen die Veranlagung ergreift und verhindert, dass die Veranlagung rechtskräftig wird. Denkbar sei es, eine Deklaration als zulässig zu erachten, die vor der Eröffnung der Veranlagungsverfügung im ordentlichen Veranlagungsverfahren erfolge.

Steuerpflichtigen vorgenommen werden.»⁴⁶ Mit dem Erlass des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978 wurde diese Praxis dahingehend *eingeschränkt*, dass wer verrechnungssteuerbelastete «Einkünfte oder das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, *offensichtlich vorsätzlich* oder gar *in Betrugsabsicht* nicht (richtig und rechtzeitig) deklariert», seinen Anspruch auf Rückerstattung verwerke. Der Hinterziehungsvorsatz sei ebenso wie die Betrugsabsicht nicht leicht feststellbar. Die Rückerstattung sei deshalb «nur zu verweigern, wenn der Steuerpflichtige

- die Einkünfte oder das Vermögen durch Vorlegung falscher Belege (z.B. unrichtiger Abzugsbescheinigungen) oder durch Nichtverbuchung (als Buchführungspflichtiger) zu verheimlichen versucht hat;
- als Aktionär oder dgl. von seiner Gesellschaft nicht verbuchte Einnahmen in die eigene Tasche gesteckt und sie selber (ebenfalls) nicht deklariert hat [...].»⁴⁷

Die ESTV wies die Verrechnungssteuerbehörden der Kantone an, ihr weitere Fälle von offensichtlich vorsätzlicher Hinterziehung oder von offensichtlichem Steuerbetrug zu unterbreiten.⁴⁸ Die neue Praxis fand Anwendung auf Rückerstattungsentscheide, die nach dem 31. Dezember 1978 getroffen wurden.

Wer *offensichtlich vorsätzlich* eine Falschdeklaration machte, verwerkte seinen Anspruch auf Rückerstattung nur dann nicht, wenn er bei noch offener Veranlagung eine Selbstanzeige machte, *bevor* die Falschdeklaration durch eine Steuerbehörde entdeckt wurde oder deren Entdeckung infolge Eröffnung eines Steuerkontrollverfahrens (z.B. Rückfrage oder Ankündigung eines Buchprüfungsverfahrens) zu befürchten war.⁴⁹

Einkünfte oder Vermögen, die der kantonalen Steuerbehörde angegeben wurden, *nachdem* die ordentliche Veranlagung rechtskräftig geworden war, führten zu keiner Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung, wenn die Einkünfte oder das Vermögen der kantonalen Steuerbehörde «aber schon vor der Veranlagung bekannt waren (z.B. von früheren Deklarationen her) und bei der Veranlagung berücksichtigt wurden».⁵⁰ Diese Praxis wurde mit der Publikation des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978 aufgegeben.⁵¹ Die Praxis sei in den Kantonen unterschiedlich gehandhabt worden.⁵² Zudem kön-

⁴⁶ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.2.

⁴⁷ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.3.b.

⁴⁸ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.3.c auch zum Folgenden.

⁴⁹ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.3.a.

⁵⁰ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.I.3.

⁵¹ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.1. Die Rückerstattung sei zu verweigern, unabhängig davon, ob ein Nach- und Strafsteuerverfahren durchgeführt oder die Veranlagung rektifiziert werde (Ziff. A.II.3). Dazu auch StRK VS 7. Mai 1993, ASA 64 (1995/1996), 160 ff.

⁵² KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.I.3 i.V. auch zum Folgenden.

ne sie dazu führen, dass ein nach *pflichtgemäßem Ermessen* veranlagter Steuerpflichtiger, der keine Deklaration einreichte, den Anspruch auf Rückerstattung erlange, währenddessen ein Steuerpflichtiger, der seine Deklaration regelmässig einreiche, jedoch einmal versehentlich bestimmte Einkünfte oder Vermögen nicht deklariert habe, den Anspruch auf Rückerstattung verwerke.

Einem nach *Aufwand besteuerten Steuerpflichtigen* wurde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf nicht deklarierten Einkünften gewährt, sofern die unter Berücksichtigung dieser Einkünfte ermittelte Steuerbelastung nicht höher ausfiel als die Steuerbelastung gemäss Deklaration.⁵³ Diese Praxis wurde mit der Publikation des Kreisschreibens vom 8. Dezember 1978 ebenfalls aufgegeben.⁵⁴ Nach Aufwand Besteuerte seien ebenfalls zur «ordnungsgemässen Deklaration ihres schweizerischen Wertschriftenbesitzes anzuhalten».⁵⁵

1.2. Ergänzung der Praxis bei Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Rahmen des Kreisschreibens vom 29. Dezember 1988

Gestützt auf zwei Bundesgerichtsurteile passte die ESTV ihr Kreisschreiben vom 8. Dezember 1978 in Bezug auf die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen an. Sie erliess diese Änderung im Rahmen ihres Kreisschreibens vom 29. Dezember 1988.⁵⁶

Im Urteil vom 10. Juli 1987⁵⁷ hatte das Bundesgericht erstmals betreffend eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zur Frage Stellung zu nehmen, ob der Rückerstattungsanspruch qua Nichterfüllen der Deklarationspflicht nach Art. 23 VStG verwirkt sei, wenn der Pflichtige (in casu: die Pflichtige) nachweislich keine Absicht zur Verheimlichung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte hatte oder eine solche nicht nachgewiesen werden konnte.

Das Bundesgericht untersucht zunächst die Verheimlichungsabsicht. Laut der bundesrätlichen Botschaft zu Art. 23 VStG (in der Botschaft noch als Art. 22 nummeriert) behalte Art. 23 die bisherige Deklarationsklausel (Art. 8 Abs. 3 VStB) bei. Nach Art. 8 Abs. 3 VStB war der Anspruch auf Rückerstattung verwirkt «für die das *verheimlichte* Einkommen oder das Einkommen aus dem *verheimlichten* Vermögen belastende Verrechnungssteuer»⁵⁸. Weder die Räte noch die vorberatenden Kommissionen hätten sich gegen ein Beibehalten der bisherigen Deklarationsklausel ausgesprochen. Der Passus aus Art. 23

⁵³ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.I.4.

⁵⁴ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.II.1.

⁵⁵ KS ESTV vom 8. Dezember 1978 (Fn. 45), Ziff. A.I.4.

⁵⁶ ASA 57 (1988/1989), 455 ff.

⁵⁷ BGE 113 Ib 128 = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.

⁵⁸ S. Wortlaut vorne in Ziff. III.1.1 (Hervorhebungen nicht im Gesetzeswortlaut).

VStG, wonach den Rückerstattungsanspruch verwirkt, «wer [die] mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Behörde nicht angibt»⁵⁹, könne deshalb nach historischer Auslegung so verstanden werden, «dass zwar nicht ausschliesslich, aber doch in erster Linie, der vorsätzlich Handelnde getroffen werden soll».⁶⁰

Im Vordergrund stehe nicht die «Bestrafung» der Steuerpflichtigen, die ihrer Deklarationspflicht überhaupt nicht, nur unvollständig oder nicht rechtzeitig nachkommen, was das Bundesgericht bereits in einem früheren Urteil⁶¹ dargelegt hatte.⁶² Von Defraudation könne nur gesprochen werden, «wenn infolge des Verhaltens des Pflichtigen verrechnungssteuerbelastete Einkommensbestandteile mit den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht erfasst werden können.»⁶³

Das System der Besteuerung an der Quelle könne dazu führen, dass auch Steuerpflichtige *ohne* Hinterziehungsabsicht, welche ihre Deklarationspflichten missachten (etwa keine Steuererklärung abgeben oder Einkünfte bloss teilweise deklarieren), den Rückerstattungsanspruch verwirken. Aus Gründen der Praktikabilität sei dies, so das Bundesgericht, auch bei blosser Nachlässigkeit oder Unbeholfenheit in Kauf zu nehmen. Gerechtfertigt sei ein Verwirken des Rückerstattungsanspruchs allerdings nur dann, «wenn die Veranlagungsbehörde die mutmasslichen Einkommensbestandteile weder aus früheren Steuererklärungen noch aus anderen ihr bekannten Umständen zu ermitteln vermag. Von Verheimlichung kann nämlich dort keine Rede sein, wo die Vermögensanlagen und die daraus fliessenden Erträge aus früheren Deklarationen, aus Rückerstattungsanträgen in den Zwischenjahren oder aus andern Gründen bekannt sind und es der Behörde daher möglich ist, bei der Ermessensveranlagung die entsprechenden Beträge einzusetzen. In solchen Fällen darf dem Pflichtigen die Rückerstattung nicht verweigert werden, da das blosses Nichteinreichen der Steuererklärung – welche Unterlassung bereits nach besonderen Vorschriften unter Strafe gestellt ist [...] – für sich allein noch keine Hinterziehung darstellt. Andernfalls würde der Zweck der Verrechnungssteuer, der in erster Linie in der Sicherung der Fiskaleinnahmen der öffentlichen Gemeinwesen liegt, in unzulässiger Weise ausgedehnt. Sind nämlich die verrechnungssteuerbelasteten Einkommen und Vermögen der Behörde bekannt, so darf es zu deren Veranlagung keiner weiteren Sicherungsmassnahmen.»⁶⁴

⁵⁹ Art. 23 VStG, vom Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juli 1987 (BGE 113 Ib 128 = ASA 56 [1987/1988], 498 ff., E. 2c) versehentlich mit dem in eckigen Klammern erwähnten, eingeschobenen «die» zitiert.

⁶⁰ BGE 113 Ib 128 E. 2c = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.

⁶¹ Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 1984, ASA 55 (1986/1987), 447 ff., E. 2b.

⁶² BGE 113 Ib 128 E. 2d = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.

⁶³ BGE 113 Ib 128 E. 2d = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.

⁶⁴ BGE 113 Ib 128 E. 2e in fine = ASA 56 (1987/1988), 498 ff., E. 2e in fine.

Die ESTV passte gestützt auf die bundesgerichtlichen Ausführungen ihre Praxis dahingehend an, dass ein Rückerstattungsantrag, der gestellt wird, nachdem die (Ermessens-) Veranlagung rechtskräftig geworden war, gutzuheissen ist, wenn die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, aus den Unterlagen, die die Steuerbehörde i.d.R. ohnehin zur Ermessensveranlagung heranzieht (frühere Steuererklärungen, Rückerstattungsanträge und dgl.), zu ermitteln sind.⁶⁵ Damit übernahm die ESTV die relativierenden Ausführungen des Bundesgerichts.

1.3. Zwischenfazit – vor der «Präzisierung» durch das Bundesgericht und den Erlass des Kreisschreibens ESTV Nr. 40

Seit Anfang 1979 – bis zum ersten bundesgerichtlichen «leading case» vom 11. Oktober 2011⁶⁶ – fand im Wesentlichen folgende Praxis Anwendung: Der Rückerstattungsanspruch ist noch nicht verwirkt, wenn der Steuerpflichtige der kantonalen Steuerbehörde bisher nicht deklarierte verrechnungssteuerbelastete Einkünfte oder Vermögen, aus dem solche fliessen, von sich aus bekannt gibt, d.h. seine bisherige Deklaration ergänzt oder korrigiert, oder wenn solche Korrekturen und Ergänzungen durch die Steuerbehörden nach Rückfrage beim Steuerpflichtigen vorgenommen werden, beidenfalls *bevor* die ordentliche Veranlagung rechtskräftig geworden ist und sofern der Steuerpflichtige die Einkünfte oder das Vermögen nicht *offensichtlich vorsätzlich* oder in *offensichtlicher Betrugsabsicht* verheimlichte. D.h. etwa Deklarationsfehler, die aus blosser Unachtsamkeit oder Unbeholfenheit entstanden waren und von der Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren entdeckt und korrigiert wurden, führten nicht zur Verwirkung des Anspruchs. Die Verwirkungsfolge knüpfte nicht bereits an die Verletzung der eigentlichen Deklarationspflicht, sondern an die effektive Auswirkung dieser Verletzung in der rechtskräftigen Veranlagung.⁶⁷

Das Bundesgericht merkte bisher an, es sei zweifelhaft, ob es für den Eintritt der Verwirkung eines Verschuldens des Steuerpflichtigen bedürfe, denn seiner Meinung nach sei bereits Fahrlässigkeit ausreichend⁶⁸, liess jedoch die Frage des Verschuldens explizit offen.⁶⁹

⁶⁵ Kreisschreiben der ESTV vom 29. Dezember 1988, ASA 57 (1988/1989), 456.

⁶⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., dazu hinten Ziff. III 2.1.

⁶⁷ Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 1996, ASA 66 (1997/1998), 166 ff., E. 3e.

⁶⁸ Statt etlicher: Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 2.; Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2010 vom 18. Dezember 2010 E. 2.4 m.w.Hw.; a.M. ZWAHLEN (Fn. 20), Art. 23 N 5, der ein Verschulden voraussetzt, jedoch einräumt, dass die Verschuldensfrage nur in wenigen Fällen praktische Bedeutung haben könne, da kaum Fälle denkbar sind, in denen nicht zumindest das Vermögen zu deklarieren ist und sich Steuerpflichtige das Handeln ihrer Vertreter anrechnen lassen müssen.

⁶⁹ Laut dem Bundesverwaltungsgericht setzt Art. 23 VStG kein Verschulden voraus, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4286/2007 vom 8. April 2010 E. 2.3.2. Demgegenüber verlangt das Steuergericht

Wer *offensichtlich vorsätzlich* mit Hinterziehungs- oder gar Betrugsabsicht eine Falschdeklaration machte, verwirkt seinen Anspruch auf Rückerstattung nur dann nicht, wenn er bei noch offener Veranlagung eine Selbstanzeige macht, *bevor* die Falschdeklaration durch eine Steuerbehörde entdeckt wird oder deren Entdeckung infolge Eröffnung eines Steuerkontrollverfahrens zu befürchten ist.⁷⁰

Erfolgt die Angabe, Ergänzung oder Korrektur, *nachdem* die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, gilt der Anspruch auf Rückerstattung jedenfalls als verwirkt, unabhängig davon, ob ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet wurde und ob die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte oder das Vermögen, aus dem diese Einkünfte fliessen, offensichtlich nicht in Hinterziehungs- oder Betrugsabsicht nicht (richtig und rechtzeitig) deklariert worden waren.

Ein Steuerpflichtiger, der nach *pflichtgemäßem Ermessen* veranlagt wird, kann seinen Anspruch auf Rückerstattung auch noch erfolgreich geltend machen, *nachdem* er rechtskräftig veranlagt wurde, wenn die Steuerbehörde die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, aus ihr bekannten Umständen (Unterlagen) ermitteln kann.⁷¹

Begründet wurde die Praxis durch das Bundesgericht mit einem der Hauptzwecke der Verrechnungssteuer, der laut Botschaft zum VStG darin bestehe, die Steuerhinterziehung durch inländische Steuerpflichtige einzudämmen, nicht aber Strafcharakter zu entfalten.⁷² Art. 23 VStG ordnet, was zuvor Art. 8 Abs. 3 VStB geordnet hatte. Art. 8

Solothurn ein Verschulden, in seinem Urteil vom 21. Februar 2005 (erwähnt im Entscheid des Steuergerichtshofs Fribourg 607 2008-52 vom 6. August 2010 E. 3a). In der Lehre werden verschiedene Auffassungen vertreten: PFUND/ZWAHLEN (Fn. 45), Art. 23 N 3,3 setzen ein Verschulden voraus; ZWAHLEN (Fn. 20), Art. 23 N 5 hält daran fest; zustimmend: FISCHER MICHAEL/RAMP SAMUEL, Kreisschreiben 40 der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung, ST 2014, 502; BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 131, 212, 214, 216 und 277; und STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl., Basel 2006, 98 Rz. 14,21 und 244 ff. Rz. 61–63, lassen die Frage offen, wie der Entscheid des Steuergerichtshofs Fribourg 607 2008-52 vom 6. August 2010 E. 3a nachweist.

⁷⁰ Bestätigt etwa in Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 1996, ASA 66 (1997/1998), 166 ff.; Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2000, ASA 70 (2001/2002), 326 ff., E. 2a f. Zu verhindern ist Folgendes (Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2000, ASA 70 (2001/2002), 326 ff., E. 2b): «Der Steuerpflichtige würde geradezu eingeladen, abzuwarten, ob die Steuerbehörde die (vorsätzlich) verheimlichten Einkünfte entdeckt, könnte er doch diese gegebenenfalls noch im Nachhinein ohne Rechtsverlust deklarieren (solange das Veranlagungsverfahren läuft). In einem solchen Fall darf und soll die Verwirkung des Rückforderungsanspruchs Platz greifen, auch wenn dies im Ergebnis für den Steuerpflichtigen eine – vom Gesetzgeber gewollte – Doppelbelastung bedeutet [...]»

⁷¹ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 134, erachtet die abweichende Praxis bei ermessensweiser Veranlagten als nicht zwingend befriedigend.

⁷² BGE 113 Ib 128 E. 2d = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.; dazu auch BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 134.

Abs. 3 VStB erwähnt den *Hinterziehungsversuch und die vollendete Hinterziehung*⁷³; beides lässt den Anspruch auf Rückerstattung verirken. Für Art. 23 VStG gelte Gleiches.⁷⁴ Hingegen sei es nicht Zweck der Verrechnungssteuer, Strafe für die Nichterfüllung der Deklarationspflicht zu sein, dies werde durch das kantonale und das Bundesrecht zu den Einkommens- und Vermögenssteuern geahndet.⁷⁵

2. «Präzisierung» durch das Bundesgericht in den Jahren 2011 und 2013 – die beiden «leading cases»

Die ESTV sah sich aufgrund zweier Urteile veranlasst, das bisherige Kreisschreiben vom 8. Dezember 1978 und dessen Nachtrag vom 29. Dezember 1988 durch einen neuen Verwaltungserlass, das Kreisschreiben ESTV Nr. 40 vom 11. März 2014, zu ersetzen.

2.1. Urteil vom 11. Oktober 2011

2.1.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Ausführungen

Zum Sachverhalt des ersten «leading case», einem französisch abgefassten Urteil⁷⁶: Die Ehegatten A.X. und B.X. hielten während mehreren Jahren 20 der 100 Aktien der Y. SA mit Sitz in Z. (Schweiz). A.X. amtete zugleich als Verwaltungsrat und B.X. als Direktionsassistentin. Das Ehepaar deklarierte in seiner Steuererklärung 2004 CHF 20'000 Dividenden, welche die Y. SA am 22. Februar 2005 ausgeschüttet hatte, und beantragte Ende Juli 2005 die Rückerstattung der abgeführten Verrechnungssteuer. Die Abteilung Verrechnungssteuer der kantonalen Steuerverwaltung Freiburg teilte dem Ehepaar Anfang August 2005 mit, dass diese Dividende in der Steuererklärung 2005 zu deklarieren sei und die Verrechnungssteuer nicht rückerstattet, sondern vom Saldo der Staatssteuer 2006 abgezogen werde. In der Steuererklärung 2005 vom 27. Juli 2006 deklarierte das Ehepaar die Dividende von CHF 20'000 (ohne Eintrag in der Rubrik Verrechnungssteuer). Am 7. September 2006 wandte sich A.X. mit einem Schreiben an die kantonale Steuerverwaltung und beantragte (wegen knapper Einkommensverhältnisse), über einen Teil des Verrechnungssteuerguthabens von total CHF 14'000 aus den in den Jahren 2005 und 2006 von der Y. SA bezogenen Dividenden von je CHF 20'000 verfügen zu können. Die im 2005 ausgeschüttete Dividende wurde in der Veranlagungsverfügung 2005 als Vermögensertrag erfasst und ein Verrechnungssteuerguthaben von CHF 7'001.15 gutgeheissen. In der Steuererklärung 2006 deklarierte das Ehepaar die 20 Aktien der Y. SA, nicht aber die im 2006 ausgeschüttete Dividende. In der Veranlagungsverfügung 2006 vom

⁷³ Dazu vorne Ziff. III.1.1.

⁷⁴ Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 1996, ASA 66 (1997/1998), 166 ff., E. 3d f.

⁷⁵ BGE 113 Ib 128 E. 2e = ASA 56 (1987/1988), 498 ff.; etwas zurückhaltender äussert sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 23. Januar 1996, ASA 65 (1996/1997), 568 ff.; dazu auch BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 134.

⁷⁶ Die Zusammenfassung des Urteils basiert weitgehend auf jener aus: SIMONEK MADELEINE/VON AH JULIA, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2011, Bern 2012, 150 ff.

18. Oktober 2007 berücksichtigte die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg, gestützt auf das von der Y. SA eingereichte Formular 103 (datiert vom 3. Februar 2006), zugeflossene Dividendenerträge von CHF 20'000. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wurde verweigert. Nach erfolgloser Einsprache hiess der Steuergerichtshof des Kantons Freiburg den Rekurs der Steuerpflichtigen mit Urteil vom 10. Dezember 2010 gut. Das Recht auf Rückerstattung sei nicht verwirkt, wenn die entsprechenden Einkommensbestandteile der Steuerbehörde aus früheren Deklarationen, aus Rückerstattungsanträgen oder aus anderen Gründen (vorliegend einem Schreiben an die Steuerverwaltung) bekannt sind und demzufolge bei der ordentlichen Veranlagung berücksichtigt werden können.⁷⁷ Dagegen erhob die ESTV Beschwerde ans Bundesgericht und beantragte, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei zu verweigern, da die Ehegatten weder die betreffende Dividende ordnungsgemäss deklariert noch die Verrechnungssteuerrückerstattung gültig beantragt hätten.

Das Bundesgericht hiess (in Fünferbesetzung) die Beschwerde mit folgenden Erwägungen gut: Gemäss bisheriger konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt ein Steuerpflichtiger seinen Rückerstattungsanspruch nicht, wenn er Einkünfte oder Vermögen der kantonalen Steuerbehörde in der ersten Steuererklärung nach Zufluss, spätestens jedoch vor Erwasen der Veranlagung in Rechtskraft angeben oder die Selbstdeklaration in dieser Zeitspanne mit korrekten Angaben ergänzt oder korrigiert hat.⁷⁸ Der Steuerpflichtige selber müsse deklarieren. «Peu importe généralement que les autorités fiscale aient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les demandant ou en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux en tiers.»⁷⁹ Die Steuerbehörde könne davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige seine Deklarationspflicht exakt und vollständig erfülle, übereinstimmend mit Art. 124 Abs. 2 DBG und Art. 42 Abs. 1 StHG.

Art. 23 VStG sanktioniere Verletzungen der in Art. 124 Abs. 2 und 125 Abs. 1 DBG stipulierten Deklarationspflichten mit einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs. Laut dem Wortlaut von Art. 23 VStG seien die mit Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder das jeweilige Vermögen der für die Veranlagung zuständigen Steuerbehörde anzugeben. Daraus leitet das Bundesgericht ab, die Massenverwaltung verlange, dass die Steuerbehörde sich auf die Steuererklärung und ihre Beilagen sowie auf die später – zumindest bis zur *Eröffnung* der Steuerveranlagung (und nicht bis zur Rechtskraft der Veranlagung) – erfolgten Mitteilungen des Steuerpflichtigen, um diese zu vervollständigen oder zu berichtigen, verlassen könne. Einzig eine Deklaration der Einkommen und Vermögen nach den erwähnten Grundsätzen erlaube im Prinzip, dass der Steuerpflichti-

⁷⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., B.

⁷⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 2.1.

⁷⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 2.1.

ge seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer behalten könne.⁸⁰ Aus BGE 113 Ib 128 lasse sich kein anderer Schluss ziehen: In allen Fällen verlange das Recht auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zusätzlich zur formgerechten Deklaration, dass der Steuerpflichtige nicht versucht habe, Einkommens- oder Vermögenselemente dem Fiskus zu verbergen. Das Kreisschreiben 1978/1988 entspreche insoweit nicht Art. 23 VStG, als es eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann vorsehe, wenn der Steuerpflichtige seine Deklarationspflicht nicht erfüllt habe.⁸¹ Die Steuererklärung 2006 erwähne zwar 20 Aktien, nicht jedoch die Dividende. Die Steuererklärung sei deshalb nicht vollständig.⁸² Das Schreiben des A.X. vom 7. September 2006 an die Abteilung Verrechnungssteuer der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg datiere mehr als zehn Monate vor der fraglichen Steuererklärung und es diene dazu, einen Vorschuss auf das Verrechnungssteuerguthaben zu beantragen, nicht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Die veranlagende Steuerbehörde habe nur dank des Formulars 103 Kenntnis von der Dividende erhalten. Die Dividende 2006 sei deshalb nicht ordnungsgemäss deklariert worden, weshalb das Ehepaar den Anspruch auf Rückerstattung der darauf abgeführten Verrechnungssteuer verwirkt habe.

2.1.2. Würdigung

Das Bundesgericht nimmt zunächst die Kritik von PFUND/ZWAHLEN⁸³ auf und beschränkt die Möglichkeit der spontanen Nachmeldung durch den Steuerpflichtigen bis zur *Eröffnung* der Veranlagungsverfügung (und nicht mehr bis zum Eintritt von deren *Rechtskraft*). Diese Einschränkung ist nachvollziehbar.

Insbesondere jedoch kehrt das Bundesgericht von seiner langjährigen Praxis ab, die im Wesentlichen darauf basierte, dass der Rückerstattungsanspruch vor Eintritt der Rechtskraft nur verwirkt, wer offensichtlich vorsätzlich oder in Betrugsabsicht Einkünfte bzw. Vermögen nicht angibt. Wer jedoch aus blosser Unbeholfenheit, also ohne Verheimlichungsabsicht seine Deklarationspflicht verletzt, und wenn die Steuerbehörde den Fehler, wie vorliegend, gestützt auf ihr vorliegende Unterlagen entdeckte und in der Veranlagung berücksichtigte, kann nicht mehr länger von der bisherigen (grosszügigen) Praxis profitieren, sondern hat seinen Rückerstattungsanspruch verwirkt.

Dass in casu Unbeholfenheit im Spiel war, zeigt die Deklaration der im Jahr 2005 zugeflossenen Dividende in der Steuererklärung 2004 ebenso wie der Antrag auf Vorschuss im Schreiben vom September 2006. Zudem hatten die Steuerpflichtigen der zuständigen

⁸⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 4.1.

⁸¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 4.1 in fine.

⁸² Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 4.2 auch zum Folgenden.

⁸³ Dazu vorne Ziff. III 1.1 FN 45.

Steuerbehörde mit ihrem Schreiben vom 7. September 2006 die im Jahr 2005 zugeflossene Dividende während des noch offenen Veranlagungsverfahrens mitgeteilt. Ebenso stammt das Formular 103 aus der Feder des A.X., der dieses als Verwaltungsrat der ausschüttenden Gesellschaft einreichte. Und die kantonale Steuerbehörde hatte auch damit vor Eröffnung der Veranlagungsverfügung eine Mitteilung des Steuerpflichtigen A.X. Dieses Urteil ist grenzwertig. Die Kritik in der Doktrin war deutlich.⁸⁴

2.2. Urteil vom 16. Januar 2013

2.2.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Ausführungen

Y. (geb. 1923, wohnhaft im Kt. Wallis), erzielte am 3. Mai 2006 einen Lottogewinn von CHF 7'509'307.90, fortan gerundet CHF 7.5 Mio. Der Gewinn wurde am 28. September 2006 nach Abzug von 35% Verrechnungssteuer an Y. überwiesen.

Y. hatte innert Frist für das Steuerjahr 2006 keine Steuererklärung eingereicht. Nach einer Mahnung am 23. April 2007 beantragte die Tochter, X., für ihre Mutter eine Fristerstreckung bis zum 30. Juni 2007. Nachdem keine Steuererklärung eingereicht wurde, wurde Y. mit Verfügung vom 4. März 2008, zugestellt an die Wohnadresse von Y., nach Ermessen veranlagt (die Steuerverwaltung kannte den Lottogewinn damals noch nicht). Die Schwester von Y., die im gleichen Haushalt lebte, bezahlte die Steuerrechnung am 18. März 2008. Y. befand sich zu diesem Zeitpunkt noch immer im Spital, nachdem sie am 11. Januar 2008 wegen eines Hirntumors notfallmässig eingeliefert worden war. Am 28. April 2008 entliess das Spital Y. und brachte sie und ihre Schwester zur weiteren medizinischen Betreuung in einer Wohnung in Brig unter.

Y. starb am 31. März 2009. X. ist die einzige gesetzliche Erbin. Am 23. Juli 2009 reichte die mit dem Nachlass betraute Notarin Z. der Kantonalen Steuerverwaltung Wallis u.a. eine Kopie der von einem Vertreter (W.) erstellten und von Y. am 18. Juli 2007 unterzeichneten Steuererklärung 2006 ein. Darin war der Lottogewinn deklariert worden. Z. erläuterte in einem Begleitschreiben der Steuerverwaltung, W. habe die Steuererklärung erstellt und Y. zur Unterschrift und Weiterleitung an die Steuerverwaltung der Wohnsitzgemeinde gesandt. Letzteres sei nicht geschehen, wie sich nachträglich herausgestellt habe.

Am 28. August 2009 verlangte X. von der kantonalen Steuerverwaltung die Rückerstattung der auf dem Lottogewinn erhobenen Verrechnungssteuer.

Die Steuerverwaltung des Kt. Wallis leitete mit Schreiben vom 10. März 2010 gegenüber X. ein Nachsteuerverfahren ein und eröffnete die Nachsteuerbefreiungen für die

⁸⁴ MARANTELLI ADRIANO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2010 und 2011 – Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, ASA 80 (2011/2012), 513 ff., 549 ff.; SIMONEK/VON AH (Fn. 76), 150 ff.

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2006. Sie berücksichtigte den Lottogewinn, lehnte jedoch den Anspruch auf Rückerstattung ab.

X. erhob fristgerecht Einsprache und machte u.a. geltend, die Einreichung der Steuererklärung 2006 durch die Notarin sei als Einsprache und Gesuch um Wiedererwägung betreffend die Verfügung vom 4. März 2008 zu behandeln. Die Steuerverwaltung wies das Gesuch um Fristwiederherstellung und den Rückerstattungsantrag ab und trat auf die Einsprache nicht ein.

X. erhob Beschwerde und Rekurs (13. Dezember 2010) an die Steuerrekurskommission des Kt. Wallis und beantragte u.a., der Einspracheentscheid und der Entscheid über die Verwirkung der Rückerstattung (vom 9. November 2010) seien aufzuheben, es sei Nichtigkeit der Ermessensveranlagung vom 4. März 2008 festzustellen, eventualiter sei die Einsprachefrist wiederherzustellen und der Rückerstattungsanspruch sei anzuerkennen. Die Steuerrekurskommission des Kt. Wallis wies das Rechtsmittel ab. X. erhob dagegen am 23. Januar 2012 Beschwerde ans Bundesgericht und beantragte materiell Gleiches wie vor der Vorinstanz.

Das Bundesgericht (in Dreierbesetzung) verweist zunächst auf die bisherige Rechtsprechung.⁸⁵ Der Rückerstattungsanspruch sei verwirkt, wenn die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte nicht so frühzeitig selber deklariert werden, dass die Einkünfte vor der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagung noch berücksichtigt werden können. Entscheidend sei vorliegend, ob der verrechnungssteuerbelastete Lottogewinn vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung ordentlich deklariert worden sei.

Die Veranlagung vom 4. März 2009 sei rechtsgültig zugestellt worden. Auf verspätete Einsprachen könne nur eingetreten werden, wenn die Steuerpflichtige nachweist, dass sie aufgrund «erheblicher Gründe»⁸⁶ an der rechtzeitigen Einreichung der Einsprache verhindert war. Krankheit – namentlich eine Geisteskrankheit oder -schwäche – könne ein Hinderungsgrund sein, wenn dadurch die Urteils- und Prozessfähigkeit eingeschränkt sei. Dies sei in casu nicht untersucht worden, könne jedoch offengelassen werden. Mit dem Tod von Y. fiel ein allfälliger Hinderungsgrund von Y. weg und für X. müsste ein Fristwiederherstellungsgrund erfüllt sein. X. hätte innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrunds die versäumte Rechtshandlung nachholen müssen⁸⁷.

X. sei kraft Steuersukzession als Alleinerbin in das Steuerrechtsverhältnis von Y. eingetreten. Als Fristwiederherstellungsgrund im Sinne von Art. 133 Abs. 3 DBG und Art. 140 Abs. 3 StG VS sei auch die (unverschuldete) Unkenntnis der Veranlagung infolge To-

⁸⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2.

⁸⁶ Art. 133 Abs. 3 DBG, Art. 140 Abs. 3 StG VS.

⁸⁷ Art. 133 Abs. 3 DBG, Art. 140 Abs. 3 StG VS.

des des Erblassers zu zählen.⁸⁸ Das Fristwiederherstellungsgesuch sei formfrei möglich, müsse jedoch innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes gestellt werden. Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sei schriftlich abzufassen und zu begründen. Als Begründung reiche die Einreichung einer ausgefüllten, vollständigen Steuererklärung aus.⁸⁹ Beides müsste innert 30 Tagen ab Wegfall des Hinderungsgrundes erfolgen.

In casu telefonierte die Notarin Z. am 21., 22. und 23. Juli 2009 mit der Gemeindeverwaltung der Wohnsitzgemeinde von Y., um abzuklären, wann die Verrechnungssteuer auf dem Lottogewinn zurückerstattet würde. Stattdessen erfuhr Z., dass die Steuerverwaltung keine Kenntnis von einem Lottogewinn habe, da vermutlich die Steuererklärung nicht eingereicht worden sei.⁹⁰ Z. erfuhr jedoch nicht, dass eine Ermessensveranlagung ergangen sei. Z. reichte daraufhin am 23. Juli 2009 eine Kopie der Steuererklärung 2006 ein und wies im Begleitschreiben darauf hin, dass die damals bereits 85-jährige Y. die Erklärung nicht an die Wohnsitzgemeinde weitergeleitet habe. Am 19. August 2009 rief die Kantonale Steuerverwaltung Z. an. Im Rahmen des Gesprächs erfuhr Z. erstmals von der Ermessensveranlagung. Z. legte dar, dass Y. damals bereits alt und krank gewesen war. Der Steuerbeamte erwiderte, dass über eine allfällige Rückerstattung der Verrechnungssteuer diskutiert werden könne, es müsse jedoch nachgewiesen werden, dass Y. bei Erhalt der Veranlagung nicht mehr voll urteilsfähig gewesen sei. In seinem E-Mail-Schreiben vom 24. August 2009 forderte der Beamte hinsichtlich einer Nachsteuer verschiedene Unterlagen und Bankbelege zur Auszahlung und Verwendung des Lottogewinns sowie die Steuerdeklaration von X. ein. Die Aufforderung erging auch mit undatiertem, eingeschrieben versandten Brief, worin eine Frist bis zum 20. November 2009 angesetzt wurde. X. reichte am 28. August 2009 einen schriftlichen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein.

X. erfuhr somit spätestens Ende August 2009 von der Ermessensveranlagung.⁹¹ Im Antrag auf Rückerstattung vom 28. August 2009 erblickt das Bundesgericht weder eine gültige Einsprache noch ein Fristwiederherstellungsgesuch. Daran ändere auch die am 23. Juli 2009 eingereichte Kopie der Steuererklärung 2006 von Y. nichts. Erst mit Einsprache vom 9. April 2010 gegen die Nachsteuerveranlagung vom 10. März 2010 habe der Anwalt von X. erstmals ausführlich die Krankheit und Urteilsunfähigkeit von Y. dargelegt und belegt. Der Anwalt beantragt, die Einreichung der Steuererklärung am 23. Juli 2009 durch die Notarin als Einsprache zu behandeln. Diese Einsprache erfolgte zu spät,

⁸⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 4.2 m.Hw.

⁸⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 4.3 m.w.Hw.

⁹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 4.4 auch zum Folgenden.

⁹¹ Dazu und zum Folgenden Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 4.5.

so das Bundesgericht⁹², da X. spätestens Ende August 2009 Kenntnis von der Ermessensveranlagung hatte.

X. liess auch Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung vom 4. März 2008 geltend machen, da die Pflichtige (Y.) damals nicht urteils- und somit nicht prozessfähig gewesen sei. Die Krankheit der Pflichtigen bilde gemäss Rechtsprechung einen Fristwiederherstellungsgrund, jedoch keinen Nichtigkeitsgrund.⁹³ Sowohl die Einsprache als auch das Fristwiederherstellungsgesuch erfolgten nach Auffassung des Bundesgerichts zu spät. Die Ermessensveranlagung sei in Rechtskraft erwachsen, ohne dass der Lottogewinn rechtzeitig deklariert worden sei.⁹⁴ Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei somit verwirkt.

2.2.2. Würdigung

ADRIANO MARANTELLI⁹⁵ hat das vorliegende Urteil einlässlich analysiert. Er stellt zunächst fest, dass der fragliche Lottogewinn in casu wohl mit über 70% (Einkommenssteuer Staat, Gemeinde und Bund, Verrechnungssteuer) belastet worden sei. Eine derart hohe Belastung sei nur für einen Defraudanten (wenn also ein Inländer in Hinterziehungsabsicht gehandelt hat und die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer wird) oder in bestimmten internationalen Verhältnissen gerechtfertigt. Mangels Urteilsfähigkeit konnte Y. keine Hinterziehungsabsicht haben. Und dass ein urteilsunfähiger Pflichtiger, der keine Steuererklärung einreichte, den Rückerstattungsanspruch dadurch nicht verwirkte, stellte die ESTV zur Vorgängernorm von Art. 23 VStG, zu Art. 8 Abs. 3 VStB, selber fest: «Unterlässt es ein urteilsunfähiger, aber noch nicht bevormundeter Steuerpflichtiger, eine Steuererklärung einzureichen, so kann darin keine den Verlust des Verrechnungssteueranspruchs begründende Pflichtverletzung erblickt werden».⁹⁶

MARANTELLI⁹⁷ arbeitet im Weiteren verschiedene Mängel in der bundesgerichtlichen Argumentationslinie heraus: Zu untersuchen wäre seiner Meinung nach gewesen, ob (i) die Veranlagung vom 4. März 2008 *mangelhaft oder gar nicht eröffnet* worden sei. Wäre die Veranlagung inkorrekt eröffnet worden, hätte die Tochter X. kein formelles Fristwiederherstellungsgesuch einreichen müssen, sondern die ordentliche Steuererklärung

⁹² Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 4.5 in fine.

⁹³ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 5.

⁹⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 6.

⁹⁵ MARANTELLI ADRIANO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2013 – Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, ASA 83 (2014/2015), 197 ff., 199 ff.

⁹⁶ MARANTELLI (Fn. 95), 197 ff., 207 m.Hw. auf WYSS/PFUND, Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3 (Couponsteuer, BB 1933, Verrechnungssteuer 1943), Basel, Loseblatt (einschliesslich Nachtrag 22 [1966]), N 8 zu Art. 8 Abs. 3 VStB; vgl. auch N 32 zu Art. 8 Abs. 3 VStB; PFUND/ZWAHLEN (Fn. 45), Art. 23 VStG N 3,3 betr. Zurechnungsunfähigkeit.

⁹⁷ MARANTELLI (Fn. 95), 203.

einreichen können, was im Juli 2009 erfolgte. Zudem (ii) wäre vertiefter zu prüfen gewesen, wie MARANTELLI mit Begründung ausführt, ob in casu die Veranlagungsverfügung *nichtig* sei, im Wissen darum, dass dies nur der Fall sei, wenn der Mangel besonders schwer wiege, er zudem offensichtlich oder leicht erkennbar sei und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet werde.

Selbst wenn die Verfügung korrekt eröffnet und nicht nichtig gewesen sei, wäre (iii) die von einigen namhaften Autoren in der Lehre⁹⁸ vertretene Auffassung zu prüfen gewesen, ob auch ohne Wiederherstellungsbegehren nach Art. 133 Abs. 3 DBG resp. Art. 140 Abs. 3 StG VS eine *restitutio in integrum* (analog zur Revision) möglich sei, sodass die Frist von Amtes wegen wiederhergestellt werde.⁹⁹ Auch nicht geprüft hat das Bundesgericht die Verschuldensfrage, der es sich bisher entzogen hatte. Denn mit dieser Frage hätte sich bei einer Urteilsunfähigkeit von Y. die Frage von deren strafrechtlichen Schuldfähigkeit gestellt. Es ist, wie es ist: Ein *unbefriedigendes* Urteil, das auf einem komplexen Sachverhalt basiert, dessen Begründung etliche ungeklärte Fragen hinterlässt. Und: Das Bundesgericht setzt sich mit dem Fristwiederherstellungsanspruch und den formellen Erfordernissen eines Fristwiederherstellungsgesuchs nach Art. 133 Abs. 3 DBG und Art. 140 Abs. 3 StG VS auseinander, und lehnt eine Einsprachemöglichkeit und damit das Nachreichen einer Steuererklärung im Einspracheverfahren (vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung) als (nachträgliche) ordnungsgemässe Deklaration nach einer Ermessenstaxation ab. Die bundesgerichtlichen Ausführungen zum Erfordernis der Deklaration und der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs beschränken sich auf zwei Absätze,¹⁰⁰ die bereits Bekanntes zusammenfassen. Neue Erkenntnisse ergeben sich daraus nicht.

3. Kreisschreiben ESTV Nr. 40

3.1. Überblick

Das Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV datiert vom 11. März 2014 und wurde mit seiner Publikation in Kraft gesetzt. Es ist drei Seiten kurz und definiert, was eine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG ist, um schliesslich beispielhaft einige Sachverhalte aufzulisten, die als nicht ordnungsgemässe Deklaration gelten.

Ordnungsgemäss deklariert sind laut Ziff. 3.1 Einkünfte sowie das Vermögen,

- die die steuerpflichtige Person in der ersten Steuererklärung, die nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung einzureichen ist, deklariert;

⁹⁸ MARANTELLI (Fn. 95), 197 m.w.Hw.

⁹⁹ MARANTELLI (Fn. 95), 206.

¹⁰⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.1 f.

- die spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, sofern die Nichtdeklaration nicht vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht erfolgte und dieser Umstand durch die Steuerbehörden entdeckt wird.

Alles andere ist laut der ESTV nicht ordnungsgemäss deklariert. Als Beispiel nennt sie:

- eine Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung;
- eine Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte, die aufgrund einer «Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften»¹⁰¹ erfolgt. «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.»¹⁰²
- Eine Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Erben im Rahmen einer spontanen Selbstanzeige gem. Art. 153a, Art. 175 Abs. 3 und 4 DBG sowie Art. 53a und Art. 56 Abs. 1^{bis} und 1^{ter}StHG.

Im letzten Absatz fügt die ESTV zur nicht ordnungsgemässen Deklaration an: «Im Übrigen entbindet die Tatsache, dass die Steuerbehörden von sich aus eine unvollständige Deklaration hätten feststellen können und sich den Zugang zu den fehlenden Informationen mittels Vergleich mit Steuerunterlagen von Drittpersonen oder durch Rückfragen bei der steuerpflichtigen Person, bei anderen Steuerbehörden oder Dritten hätten beschaffen können, die steuerpflichtige Person nicht davon, ihrer Deklarationspflicht bezüglich der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte [...] nachzukommen».¹⁰³

Wurde ein Steuerpflichtiger nach *pflichtgemäßem Ermessen* veranlagt, gilt die Einreichung einer vollständigen und korrekten *Steuererklärung im Einspracheverfahren*, auf das eingetreten wird, als ordnungsgemässe Deklaration.¹⁰⁴

Wurde ein Steuerpflichtigen «*nur*» bezüglich *einiger* Einkommensbestandteile nach *pflichtgemäßem Ermessen* veranlagt, wozu auch verrechnungssteuerbelastete Einkünf-

¹⁰¹ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.2, zweites Lemma.

¹⁰² KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.2, zweites Lemma.

¹⁰³ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.2, letzter Absatz.

¹⁰⁴ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.3, zweiter Absatz.

te gehören, finden die oben erwähnten Grundsätze Anwendung.¹⁰⁵ Praktisch heisst dies: Der Rückerstattungsanspruch bezogen auf die bisher nicht deklarierten Einkünfte oder Vermögen ist verwirkt. Wurden jedoch verrechnungssteuerbelastete Einkünfte (oder Vermögen) in der unvollständigen Deklaration korrekt und vollständig deklariert, besteht diesbezüglich der Anspruch auf Rückerstattung.¹⁰⁶

Reicht der Steuerpflichtige gar keine Steuererklärung ein, ist der Rückerstattungsanspruch ebenfalls verwirkt.¹⁰⁷

Auch bei einem gewährten *Meldeverfahren* nach Art. 20 VStG und Art. 24 ff. VStV hat der Empfänger der Leistung den Ertrag zu deklarieren.¹⁰⁸

3.2. Würdigung

Die Praxisverschärfung ergibt sich aus dem zweiten Lemma von Ziff. 3.2: Der Rückerstattungsanspruch wird verwirkt, wenn eine Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte auf «Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften»¹⁰⁹ erfolgt. Wer also aus blossem Versehen oder aus Unbeholfenheit, ohne Verheimlichungsabsicht, seine Deklarationspflicht verletzt, und wenn die Steuerbehörde den Fehler gestützt auf ihr vorliegende Unterlagen entdeckt und in der Veranlagung berücksichtigt, kann nicht mehr länger von der bisherigen Praxis profitieren, sondern hat seinen Rückerstattungsanspruch verwirkt. Obwohl die Steuerbehörde die verrechnungssteuerbelasteten Erträge im offenen Veranlagungsverfahren mit der Einkommenssteuer erfassen kann, hat die steuerpflichtige Person zusätzlich die ihr bereits abgezogene Verrechnungssteuer von 35% des Bruttoertrages zu tragen. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Praxisverschärfung im Urteil vom 11. Oktober 2011.¹¹⁰

Bezogen auf die Ermessenstaxation wird belohnt, wer gar nichts tut, gegenüber demjenigen, der zwar etwas tut, dies aber unvollständig.

4. Praxis

4.1. Beispiele

Die Steuerpflichtige hält in einem ihrer Depots (Depot A) während Jahren einige Aktien einer schweizerischen Kapitalgesellschaft, zu der sie keine weiteren Beziehungen hat. Im April eines Steuerjahres führt die Pflichtige zwei Depots zusammen, indem die Anteile

¹⁰⁵ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.3, dritter Absatz.

¹⁰⁶ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.3, dritter Absatz.

¹⁰⁷ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.3, letzter Absatz.

¹⁰⁸ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 4.

¹⁰⁹ KS ESTV Nr. 40, Ziff. 3.2, zweites Lemma.

¹¹⁰ Dazu vorne Ziff. III 2.1.

in Depot A auf das bestehende Depot bei einer anderen Bank transferiert werden (Depot B). Die Pflichtige deklariert gestützt auf den Depotauszug zu Depot B den Stand des Vermögens per Ende Steuerjahr und die steuerbaren Erträge. Für das zwischenzeitlich gelöschte Depot A besteht per Jahresende kein Steuerauszug. Es wird übersehen, dass auf einem Titel Dividendenerträge vor dem Depottransfer ausgeschüttet worden waren. Der für die Prüfung des Wertschriftenverzeichnisses zuständige Steuerkommissär entdeckt das Versehen, verlangt beim Pflichtigen die entsprechende Belege, rechnet die Dividende auf und verweigert die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Der Pflichtige bezahlt sein Versehen mit einer Steuerbelastung von über 60% (oft gegen 70%), je nach Wohnsitzkanton und -gemeinde (Einkommenssteuer und 35% Verrechnungssteuer).

Ein Zürcher Ehepaar hatte mit den Tücken der IT zu kämpfen:¹¹¹ Die Pflichtigen übermittelten am 1. Juni 2014 ihre Steuererklärung 2013 elektronisch. Im darin enthaltenen Wertschriften- bzw. Guthabenverzeichnis waren insgesamt neun Vermögenspositionen mit Stückzahl und genauer Bezeichnung aufgeführt, jedoch fehlten die Werte und Erträge in den entsprechenden Spalten. Bei der anschliessenden Kontrolle bemerkten die Pflichtigen den Fehler und fragten tags darauf per E-Mail beim Steueramt nach, wie dieser Fehler zu beheben sei. Das Steueramt teilte ihnen mit E-Mail vom 4. Juni 2014 mit, sie sollen umgehend auf dem Postweg eine korrigierte Steuererklärung, versehen mit der Bemerkung «Rektifikat» einreichen. Dies taten die Pflichtigen nicht, sondern der Ehemann brachte die betreffenden Belege beim Steueramt vorbei. Der bedienende Steuerkommissär habe ihm gesagt, das Steueramt werde die fehlenden Werte aus den mitgebrachten Belegen entnehmen, damit sei die Sache für ihn als Pflichtigen erledigt. Allerdings wurde der Rückerstattungsanspruch in der Veranlagungsverfügung dennoch mit CHF 0 ausgewiesen. Ein dagegen erhobener Einspruch blieb erfolglos, die Erträge seien nicht im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt gewesen, sondern nur mittels Belegen ausgewiesen worden. Die behauptete Auskunft des Steueramts, wonach die Sache für die Pflichtigen erledigt sei, könne von den Pflichtigen nicht nachgewiesen werden. Erst der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts erachtete die Behauptung der Pflichtigen als erstellt. Der gute Wille der Pflichtigen, den Fehler sofort zu korrigieren, lasse die Behauptung nicht als unglaubwürdig erscheinen. Zudem korrigierte das kantonale Steueramt das Wertschriften- und Guthabenverzeichnis aufgrund der nachträglich abgegebenen Belege. Damit erscheine die Behauptung als sehr wahrscheinlich. Die Pflichtigen durften sich auf die Zusicherung des bedienenden Steuerkommissärs verlassen, der Rückerstattungsanspruch (von CHF 1'439.20!) gelte deshalb als nicht verwirkt. Dieser Fall spricht für sich!

¹¹¹ StRG ZH 3.März 2016, 1 VS.2016 auch zum Folgenden.

Ähnlich erging es einem Ehepaar mit Wohnsitz im Kanton Aargau: Der Ehemann, Alleingesellschafter der X. GmbH (Sitz im Kt. Aargau), und seine Ehefrau, zuständig für das Rechnungswesen der X. GmbH, deklarierten in ihrer persönlichen Steuererklärung 2012 die 100% Beteiligung an der X. GmbH, nicht jedoch die Bruttodividende von CHF 800'000. Die Generalversammlung der X. GmbH vom 20. November 2012 hatte die Dividende mit Fälligkeit am 31. Dezember 2012 beschlossen, woraufhin die X. GmbH diese mit Formular 110 ordnungsgemäss deklariert und darauf die Verrechnungssteuer abgeliefert hatte. Mit Schreiben vom 28. Mai 2015 fragte das Steueramt des Kt. Aargau beim Ehepaar nach Erträgen aus der Beteiligung. Nach Erhalt der diesbezüglichen Angaben verweigerte es die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 280'000. Die kantonalen Instanzen schützten die Auffassung des Steueramts, ebenso das Bundesgericht in seinem Urteil vom 23. Mai 2016.¹¹² Es liege weder eine «spontane Erstmeldung» noch eine «spontane Nachmeldung»¹¹³ vor. Zudem hatten die fachkundigen Eheleute Kenntnis vom Dividendenbeschluss, «was – soweit von Belang – zumindest als fahrlässiges Verhalten zu qualifizieren wäre».¹¹⁴

Erlaubt sei eine Randbemerkung: Der juristisch Trainierte mag sich fragen, wie so etwas geschehen kann. Aus der Unternehmerperspektive indessen sieht dies anders aus. Unternehmer fokussieren primär auf ihr Unternehmen und dessen Erfolg. Persönliche Belange kommen oft zu kurz. Wenn dabei in der persönlichen Steuererklärung eine Dividende nicht deklariert wird, hat das nichts mit einer Sorgfaltspflichtverletzung oder einer Hinterziehungsabsicht zu tun, sondern mit einem Versehen, dem unternehmerischen Unterwegssein geschuldet.

Die Liste ähnlicher Fälle, in denen der Steuerpflichtige nicht nur Anteilsinhaber, sondern auch Verwaltungsrat ist oder mit der Geschäftsführung der ausschüttenden Gesellschaft betraut ist, liesse sich verlängern. So auch um einen Fall, der vom Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft¹¹⁵ zu beurteilen war: Eine Pflichtige, die 49% einer Basler Aktiengesellschaft hält, deren Verwaltungsrat und Geschäftsführung sie auch angehört, deklarierte versehentlich die von der Generalversammlung am 17. Dezember 2013 beschlossene Dividende in ihrer Steuererklärung 2013 nicht. Die Pflichtige macht für das Versehen persönliche Gründe geltend: Sie sei im Geschäft stark absorbiert gewesen, sei Mutter eines Kindes geworden und ihrem Ehemann sei gekündigt worden.¹¹⁶ Individuelle Gründe oder gar ein persönliches Verschulden spielten keine Gründe, befindet das Steuergericht,

¹¹² Urteil des Bundesgerichts 2C_322/2016 vom 23. Mai 2016.

¹¹³ Urteil des Bundesgerichts 2C_322/2016 vom 23. Mai 2016 E. 3.2.2.

¹¹⁴ So das Urteil des Bundesgerichts 2C_322/2016 vom 23. Mai 2016 E. 3.3.1, die Auffassung der Vorinstanz (Spezialverwaltungsgericht des Kt. Aargau, Urteil vom 25. Februar 2016) schützend.

¹¹⁵ Entscheid des Steuergerichts BL vom 8. April 2016, BStPra 3/2016, 123 ff. auch zum Folgenden.

¹¹⁶ Entscheid des Steuergerichts BL vom 8. April 2016, BStPra 3/2016, 123 ff., E. 3.

zumal die Pflichtige und ihr Ehemann vertreten gewesen seien. Das Steuergericht setzt sich daraufhin¹¹⁷ mit der systemtragenden Zusammenarbeit von Veranlagungsbehörde und Steuerpflichtigen im gemischten Veranlagungsverfahren auseinander, die sich in zwei Prinzipien äussert, dem Untersuchungsgrundsatz und dem Mitwirkungsgrundsatz. Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet und berechtigt die Veranlagungsbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Veranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat. Der Mitwirkungsgrundsatz verlangt vom Steuerpflichtigen, dass er an der behördlichen Sachverhaltsermittlung mitwirkt, um so eine gesetzliche Besteuerung zu ermöglichen. Eine Nachdeklaration auf Nachfrage der Veranlagungsbehörde, jedoch vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung, lasse die Rückerstattung verwirken, obwohl die Steuerpflichtigen mit den Steuerbehörden kooperieren. Dies sei nicht einleuchtend, wie FISCHER/RAMP¹¹⁸ darlegen. Das Steuergericht stellt abschliessend klar: «Auch das Steuergericht steht der vorgenannten Rechtsfolge kritisch gegenüber. Wie bereits hier- vor ausgeführt, ist das Steuergericht indes an die höchstrichterliche Praxis gebunden.»¹¹⁹

Das Bundesgericht hat die Verwirkung der Rückerstattung selbst in Fällen, «wo eine Hinterziehungsabsicht wohl ausgeschlossen werden kann, [...], wenn keine korrekte Deklaration erfolgt [...]»¹²⁰ in seinem Urteil vom 16. September 2015¹²¹ erneut geschützt. Und «selbst wenn noch ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuern untergehen zu lassen, so genügte bereits eine einfache Fahrlässigkeit».¹²² Zu Recht kritisieren BALABAN/DERKSEN¹²³ die Verweigerung der Rückerstattung in Fällen wie demjenigen, der dem Urteil vom 16. September 2015 zugrunde liegt, im System der gemischten Veranlagung bzw. der Kooperationsmaxime als unverständlich.

Zum Sachverhalt, der dem Urteil vom 16. September 2015 zugrunde lag: Die Generalversammlung der X. AG beschloss am 20. Dezember 2011 eine Dividende von CHF 374'000. A. hält an der X. AG eine Beteiligung von 24% und ist zugleich Verwaltungsrat. Die Dividende wurde am 27. Januar 2012 ausbezahlt. A. deklarierte die ihm zu diesem Zeitpunkt (nach Abzug der Verrechnungssteuer) ausbezahlte Dividende weder in der Steuererklä-

¹¹⁷ Entscheid des Steuergerichts BL vom 8. April 2016, BStPra 3/2016, 123 ff., E. 4f, auch zum Folgenden m.V. auf ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Grundzüge des Steuerrechts, Zürich 2008, § 13 Rz 1 f.

¹¹⁸ FISCHER/RAMP (Fn. 69), 503 ff.

¹¹⁹ Entscheid des Steuergerichts BL vom 8. April 2016, BStPra 3/2016, E. 4f.

¹²⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4.

¹²¹ Zum Sachverhalt: Kritisch zu diesem Urteil auch BALABAN BRANKO/DERKSEN HANS PETER, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei verspäteter Deklaration, TREX 2016, 76 ff.

¹²² Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4.

¹²³ BALABAN/DERKSEN (Fn. 121), 78.

zung 2011, die am 31. Januar 2013 unterzeichnet wurde, noch in jener zum Steuerjahr 2012, unterzeichnet am 10. Februar 2014. Mit Schreiben vom 11. März 2014 forderte das Kantonale Steueramt Aargau den Pflichtigen auf, Angaben und Belege zur Dividendengutschrift vom 27. Januar 2012 einzureichen. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf seinem Anteil der Dividende 2011 wurde vom Kantonalen Steueramt verweigert. Das Spezialverwaltungsgericht des Kt. Aargau schützte dessen Auffassung. Der Steuerpflichtige macht vor Bundesgericht vergebens geltend, die Nichtdeklaration der Dividende 2011 sei ein Irrtum, entstanden, weil ihm die Dividenden 2011 und 2012 beide im Jahr 2012 ausbezahlt worden seien.¹²⁴ Eine Hinterziehungsabsicht habe nicht bestanden, denn er hätte seine Nettosteuerlast mit ordnungsgemässer Deklaration ja reduzieren können. Es sei kein Defraudationswille erforderlich, er habe nicht von sich aus die Dividende 2011 deklariert, sondern erst auf Nachfragen der Steuerbehörde hin.¹²⁵ Dadurch habe er von sich aus keine vollständige Selbstdeklaration eingereicht. Die Massenverwaltung gebiete, dass sich die Steuerbehörden an die Deklaration des Pflichtigen mit den Beilagen¹²⁶ und eine allfällige, später vom Pflichtigen erfolgende Erklärung – gemeint ist eine spontane Nachdeklaration des Pflichtigen – halten könne.¹²⁷ Selbst wenn noch ein Verschulden voraussetzen wäre, was das Bundesgericht immer noch offen lassen will, genüge bereits einfache Fahrlässigkeit.¹²⁸ Im vorliegenden Fall, in dem A. die Ausschüttung der Dividende als Verwaltungsrat der X. AG zu unterzeichnen habe und sie danach in zwei Steuererklärungen nacheinander (weder in jener betreffend 2011 noch 2012) nicht deklariert, stelle jedoch eine deutlich darüber hinausgehende Sorgfaltspflichtverletzung dar, die wohl als eventualvorsätzliches Verhalten zu qualifizieren ist.¹²⁹

Häufig tritt die Frage der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs auch bei geldwerten Leistungen auf. Wird beispielsweise die Erhöhung des Kontokorrents des Alleinaktionärs im Rahmen einer Buchprüfung der kantonalen Steuerverwaltung in einem Geschäftsjahr nachträglich umqualifiziert in eine Gewinnausschüttung und als solche im Gewinn der AG aufgerechnet, unterliegt diese Ausschüttung als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer. Nach Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV kann die Gesellschaft bei der ESTV ein Gesuch stellen, wonach sie ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllen kann. Das Meldeverfahren ist jedoch nur zulässig, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Da der Alleinaktionär im Zeitpunkt der Einreichung seiner per-

¹²⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.3 auch zum Folgenden.

¹²⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4, auch zum Folgenden.

¹²⁶ Auch etwa als spontane Erstmeldung bezeichnet, so Urteil des Bundesgerichts 2C_322/2016 vom 23. Mai 2016 E. 3.2.2.

¹²⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4.

¹²⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4.

¹²⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4.

sönlichen Steuererklärung nicht wissen konnte, dass die Erhöhung des Kontokorrents nachträglich umqualifiziert werden würde, konnte er auch den geldwerten Vorteil nicht deklarieren. Damit aber hat er nach der verschärften bundesgerichtlichen Praxis den Rückerstattungsanspruch verwirkt, womit auch das Meldeverfahren nicht mehr greift. Eine Andersbeurteilung eines Aspekts, bei dem ein Beurteilungsspielraum besteht, führt für den Aktionär zu einer Steuerbelastung von häufig über 60% – die Verwirkung als Damoklesschwert. Ein Zustand, der unhaltbar ist für an sich steuererhrliche Leistungsempfänger. Dem Vernehmen nach soll sich hierzu für inländische Leistungsempfänger ohne Hinterziehungsabsicht eine Entspannung abzeichnen.

Wer Einkommen in seiner persönlichen Steuererklärung deklariert, das nachträglich in einen geldwerten Vorteil beim Empfänger resp. in eine geldwerte Leistung für die Belange der Verrechnungssteuer umqualifiziert wird, verwirkt seinen Rückerstattungsanspruch nicht, denn die Person hat die mit Verrechnungssteuer zu belastenden Einkünfte deklariert, wenn auch unter einer anderen Bezeichnung. Denkbar ist beispielsweise, dass ein Darlehen eines Aktionärs (oder Teile davon) bei einer Kapitalgesellschaft als verdecktes Eigenkapital qualifiziert wird, der Zinsaufwand im Gewinn aufgerechnet wird und als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer unterliegt. Der Anteilsinhaber hat Zinsertrag statt einem geldwerten Vorteil in seiner Steuererklärung deklariert. Deklariert ist das Einkommen dennoch. Sinngemäss Gleiches gilt, wenn ein Gehaltsbestandteil – beispielsweise ein Bonus – im Gewinn aufgerechnet und als geldwerte Leistung umqualifiziert wird. Hat der Gehaltsempfänger das Einkommen deklariert – wenn auch der bisherigen Qualifikation folgend «nur» im Umfang des Nettolohns II, gilt das Einkommen als deklariert.

Die Frage der Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer stellt sich auch im Rahmen der *spontanen straflosen Selbstanzeige* durch die steuerpflichtige Person (Art. 175 Abs. 3 DBG, Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG) und dem dadurch ausgelösten Nachsteuerungsverfahren oder im Rahmen der *vereinfachten Nachsteuerung von Erben* (Art. 153a DBG und Art. 53a StHG). Die Auffassung der ESTV ist klar:¹³⁰ Die Verwirkung sei keine Strafe im rechtlichen Sinne, die allenfalls von der Straflosigkeit der Selbstanzeige betroffen sein könnte, sondern eine Auswirkung des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer, um Steuerunehrlichkeit entgegenzuwirken. Zudem habe der Gesetzgeber u.a. auch die Verrechnungssteuer von der Regelung der straflosen Selbstanzeige ausgenommen.¹³¹ Er-

¹³⁰ BAUER-BALMELLI MAJA/VITALI MARCO E. (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Band 2, Basel (Loseblattsammlung), Art. 23 VStG N 83. Dazu auch MAIBACH EDOUARD/KELLER MATHIAS, Straflose Selbstanzeige – Verweigerung der pauschalen Steueranrechnung, StR 2015, 571.

¹³¹ BAUER-BALMELLI/VITALI (Fn. 130), Art. 23 VStG N 83 m.V. auf Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2006 8795, 8808.

fährt die über siebzijährige Witwe nach dem Tod ihres Ehemannes, dass dieser Anteil an einer liechtensteinischen Anstalt nicht offengelegt hatte, und sie hier eine Steuerlast miterbt, die sie den gemeinsamen Kindern bei ihrem Tod nicht hinterlassen möchte, entschliesst sie sich zur spontanen Selbstanzeige. Dass sie im Rahmen dieser Selbstanzeige auf dem Einkommen (Nettoertrag) besteuert wird und die Verrechnungssteuer nicht zurückerhält, ist aus Sicht der Witwe schwer nachvollziehbar. Die Steuerdeklaration war Sache des Ehemannes. Ihre Unterlassung war, sich nicht in dessen Tun einzumischen, wobei fraglich ist, ob sie seine Unterlassung ohne Weiteres auch bei kritischer Prüfung hätte feststellen können. Das Beispiel zeigt, dass die Frage des Verschuldens der Unterlassung auch zu prüfen wäre.¹³² Zudem entsteht mit dem Nachsteuerverfahren nicht eine nachträgliche Besteuerung des damaligen wirtschaftlichen Sachverhalts in der Weise, wie wenn das Einkommen damals ordentlich deklariert worden wäre, sondern eine mit der Verrechnungssteuer deutlich höhere Belastung. Der Steuerpflichtige wird im Nachsteuerverfahren schlechter gestellt als derjenige im ordentlichen Verfahren.¹³³ Die nicht zurückerstattete Verrechnungssteuer wird zu einem Steuerzuschlag mit Strafcharakter,¹³⁴ obgleich das Nachsteuerverfahren straflos sein sollte.

4.2. Exkurs: Kürzung des Rückerstattungsanspruchs der Kantone gegenüber dem Bund

Die Praxis der kantonalen Steuerbehörden war und ist unterschiedlich restriktiv. Die meisten Steuerbehörden setzen den Verwaltungserlass der ESTV mit aller Härte um. Versucht eine kantonale Steuerbehörde in offensichtlichen Fällen von Versehen, Unachtsamkeit oder Unbeholfenheit Augenmass walten zu lassen, riskiert sie eine Kürzung ihres Verrechnungssteuerguthabens, das sie gegenüber dem Bund hat. Die Kantone stellen dem Bund Rechnung über die von ihnen zurückerstatteten Verrechnungssteuern.¹³⁵ Die ESTV überprüft die Abrechnungen, kann im Einzelfall weitere Untersuchungsmassnahmen anordnen oder von den Untersuchungsmassnahmen eines Verrechnungssteueramtes selber Gebrauch machen.¹³⁶ Ergibt die Überprüfung, dass die vom Verrechnungssteueramt gewährte Rückerstattung zu Unrecht erfolgt ist, ordnet die ESTV vorsorglich eine entsprechende Kürzung des Betrages an, den der Kanton mit einer der nächsten Abrechnungen beansprucht.¹³⁷ Nach Ablauf von drei Jahren seit Ende desjenigen Kalenderjahres, in dem der Rückerstattungsentscheid rechtskräftig geworden ist, kann die Kürzung nur noch in Verbindung mit einem Strafverfahren angeordnet werden.¹³⁸ Als Beispiel

¹³² Vgl. hinten Ziff. V.5.4.

¹³³ Vgl. dazu auch MAIBACH/KELLER (Fn. 130), 575.

¹³⁴ Eingehend dazu hinten Ziff. IV.2.

¹³⁵ Art. 57 Abs. 1 VStG.

¹³⁶ Art. 57 Abs. 2 VStG.

¹³⁷ Art. 57 Abs. 3 VStG.

¹³⁸ Art. 57 Abs. 4 VStG.

sei ein länger zurückliegender Fall erwähnt:¹³⁹ Die Steuerverwaltung des Kt. Bern erstattete einer Erbengemeinschaft die Verrechnungssteuer auf – im noch offenen Veranlagungsverfahren – nachträglich deklarierten Erträgen aus dem Jahr 1992,¹⁴⁰ indem sie den Rückerstattungsanspruch mit der provisorischen Steuerforderung für das Jahr 1993 gemäss Rechnung vom 20. Juni 1997 verrechnete. Im April 1998 überprüfte die ESTV die Behandlung der Rückerstattungsanträge durch die Berner Steuerbehörde. Die ESTV bemängelte, der Erblasser habe eine Steuergefährdung resp. eine versuchte Steuerhinterziehung begangen und ordnete eine Kürzung des Berner Rückerstattungsbetrags an. Die Berner Steuerbehörde verlangte von der Erbengemeinschaft daraufhin fristgerecht¹⁴¹ die Rückleistung der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 58 Abs. 1 VStG. Als Rechtsmittel steht dem Betroffenen eine Beschwerde an die kantonale Rekurskommission¹⁴² und danach eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht offen. Schützt die kantonale Rekurskommission den Rückleistungsanspruch ganz oder teilweise, wird die Kürzung in diesem Umfang endgültig.¹⁴³ Stellt sie fest, dass keine Rückleistungspflicht besteht, fällt die vorsorgliche Kürzung dahin.¹⁴⁴

Macht das kantonale Verrechnungssteueramt ohne Zustimmung der ESTV die Rückleistung nicht geltend oder hat es sie in seinem rechtskräftig gewordenen Entscheid nicht in der vollen Höhe geltend gemacht, so wird die vorsorgliche Kürzung endgültig. Einziges Rechtsmittel für den Kanton ist eine Anfechtungsklage ans Bundesgericht innert neun Monaten nach Eröffnung der vorsorglichen Kürzung (nach Art. 120 BGG).¹⁴⁵

In casu schützte sowohl die Berner Steuerrekurskommission als auch das daraufhin angerufene Bundesgericht die Auffassung der ESTV: Der Erblasser habe die Erträge mit Hinterziehungsabsicht verschwiegen. Die Erbengemeinschaft hätte diese mit Blick auf eine Entdeckung im Rahmen des durch den Notar unter rechtmässiger¹⁴⁶ Mitwirkung der Erben zu erstellenden Erbschaftsinventars und ein dann drohendes Nach- und Strafsteuerverfahren nachdeklariert. Die Nachdeklaration sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, als eine Entdeckung der verheimlichten Beträge bevorstand.¹⁴⁷ Deshalb sei der Anspruch

¹³⁹ Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2000, ASA 70 (2001/2002), 326 ff.

¹⁴⁰ Der Anspruch auf Rückerstattung von ebenfalls nachdeklarierten Erträgen aus dem Jahr 1991 war wegen Fristablauf (Art. 32 Abs. 1 VStG) bereits verwirkt.

¹⁴¹ Innert sechs Monaten seit Eröffnung der vorsorglichen Kürzung, Art. 58 Abs. 1 VStG.

¹⁴² Art. 58 Abs. 2 VStG.

¹⁴³ Art. 58 Abs. 3 VStG.

¹⁴⁴ Art. 58 Abs. 3 VStG.

¹⁴⁵ Art. 58 Abs. 4 VStG.

¹⁴⁶ Hätten die Erben die vom Erblasser nicht deklarierten Vermögensgegenstände gegenüber dem Notar verheimlicht, hätten sie sich selber strafbar gemacht; Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2000, ASA 70 (2001/2002), 326 ff., E. 3b.

¹⁴⁷ Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2000, ASA 70 (2001/2002), 326 ff., E. 3b f.

auf Rückerstattung verwirkt, auch wenn die Veranlagung des betreffenden Jahres noch nicht rechtskräftig war.

Mit diesem Instrument der Überprüfung und Kürzung der kantonalen Verrechnungssteuerforderung hat der Gesetzgeber der ESTV das Recht eingeräumt, kantonale Verrechnungssteuerrückerstattungsansprüche zu überprüfen und deren Änderung anzuordnen resp. dem Kanton die Verrechnungssteuerlast zu überbürden, falls dieser der Auffassung der ESTV nicht folgt. Umso entscheidender ist es, dass die Praxis zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nach Art. 23 VStG auf die vor dem Urteil vom 11. Oktober 2011 angewandte Ebene zurückgeführt und diese sowohl von der ESTV als auch von den Verrechnungssteuerämtern der Kantone einheitlich angewendet wird.

IV. Verwaltungsrechtliche Sanktionen – Strafe?

1. Verwaltungsrechtliche Sanktionen

1.1. Grundsätzliches

Die Verrechnungssteuer soll als steuertechnisches Instrument die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer auf beweglichem Kapitalvermögen, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen sichern und die Hinterziehung dieser Steuerfaktoren eindämmen.¹⁴⁸ Zweck der Erhebung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist es also, die Steuerpflichtigen zur Einhaltung ihrer steuerrechtlichen Pflichten anzuhalten.

Um die Bevölkerung zur Einhaltung der verwaltungsrechtlichen Pflichten anzuhalten, setzt der Staat präventive Massnahmen und verwaltungsrechtliche Sanktionen ein. Es ist daher nachstehend zu erörtern, ob die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine präventive Massnahme oder eine verwaltungsrechtliche Sanktion ist. Sollte die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs als Sanktion zu qualifizieren sein, ist ferner fraglich, ob die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK zur Anwendung gelangen.

Präventive Massnahmen sollen Pflichtverletzungen vermeiden; sie stellen keine Sanktionen im eigentlichen Sinne dar.¹⁴⁹ Die repressiven Mittel gelangen demgegenüber erst nach erfolgter Pflichtverletzung zur Anwendung. Sie bestehen aus der Gesamtheit der verwaltungsrechtlichen Sanktionen, die der Staat gegenüber den Bürgern anordnet, welche pflichtwidrig gegen eine verwaltungsrechtliche Anordnung verstossen haben.¹⁵⁰ Sie

¹⁴⁸ Vorstehend Ziff. II.3.1; Botschaft VStG (Fn. 26), BBl 1963 II 953, 955.

¹⁴⁹ LOCHER ALEXANDER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, Zürich 2013, 6.

¹⁵⁰ LOCHER (Fn. 149), 6.

lassen sich in drei Kategorien einteilen, nämlich exekutorische Massnahmen, administrative Rechtsnachteile und pönale Verwaltungsmassnahmen. Die exekutorischen Massnahmen dienen der zwangsweisen Durchsetzung der verletzten Pflicht oder der angeordneten Sanktion. Ihr Ziel ist die (Wieder-)Herstellung des rechtmässigen Zustandes. Sie bestehen aus der ersatzweisen Erfüllung der Pflicht eines Privaten durch den Staat (Ersatzvornahme).¹⁵¹ Auch die administrativen Rechtsnachteile dienen der (Wieder-)Herstellung des rechtmässigen bzw. der Beseitigung eines rechtswidrigen Zustandes.¹⁵² Zu den administrativen Rechtsnachteilen zählt unter anderem die Nachsteuer.¹⁵³

Die pönalen Verwaltungsmassnahmen sanktionieren ordnungswidriges Verhalten. Sie haben «Straf»-Charakter und sollen bewirken, dass sich die Adressaten inskünftig korrekt verhalten. Mit ihnen lässt sich der rechtmässige Zustand nicht (wieder)herstellen.¹⁵⁴ Von den pönalen Verwaltungsmassnahmen sind die eigentlichen Verwaltungsstrafen abzugrenzen, welche dem Strafrecht zuzuordnen sind.¹⁵⁵

Das System der Verrechnungssteuer unterteilt sich in zwei Phasen, nämlich die Erhebung in der ersten Phase und die Rückerstattung in der zweiten Phase.¹⁵⁶ Die Erhebung der Verrechnungssteuer und ihre Überwälzung auf den im Inland steuerpflichtigen Leistungsempfänger sollen diesen dazu bringen, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenswerte und Einkünfte in seiner Steuererklärung zu deklarieren. Die Erhebung und Überwälzung der Verrechnungssteuer hat also vorbeugenden Charakter und gelangt zur Anwendung, bevor der Steuerpflichtige seine Deklarationspflichten erfüllen muss. Sie ist folglich eine präventive Massnahme.

Hat der an sich zur Rückforderung der Verrechnungssteuer berechnete Steuerpflichtige den mit der Verrechnungssteuer belasteten Ertrag und den diesen abwerfenden Vermögenswert nicht ordnungsgemäss deklariert, verwirkt er den Anspruch auf Rückerstattung. Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs knüpft also an eine Pflichtverletzung an und sanktioniert diese. Dies hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht, indem es erwogen hat, dass Art. 23 VStG die Verletzung der Deklarationspflichten von Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 DBG sanktioniert.¹⁵⁷

¹⁵¹ JAAG TOBIAS, Verwaltungsrechtliche Sanktionen und Verfahrensgarantien der EMRK, in: Andreas Donatsch/Marc Forster/Christian Schwarzenegger (Hrsg.), Strafrecht, Strafprozessrecht und Menschenrechte, Festschrift für Stefan Trechsel zum 65. Geburtstag, Zürich 2002, 151 ff., 153.

¹⁵² JAAG (Fn. 151), 153.

¹⁵³ JAAG (Fn. 151), 154 m.Hw. auf BGE 121 II 273.

¹⁵⁴ JAAG (Fn. 151), 154.

¹⁵⁵ JAAG (Fn. 151), 155.

¹⁵⁶ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.1 m.w.Hw.

¹⁵⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 4.1, je m.Hw.

Die Verweigerung der Rückerstattung der auf den Steuerpflichtigen überwältigten Verrechnungssteuer tritt nicht an Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer, die durch die Erhebung der Verrechnungssteuer gesichert werden soll. Diese Steuer ist nämlich trotz der verweigerten Rückerstattung zu entrichten. Daraus folgt, dass die Verweigerung der Rückerstattung nicht der Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes – hier der gesetzeskonformen Besteuerung des Vermögensertrages mit der Einkommenssteuer – dient, also keine Ersatzmassnahme und auch kein administrativer Rechtsnachteil ist. Durch die verweigerte Rückerstattung verwirklicht sich der subsidiäre Fiskalzweck der Verrechnungssteuer.¹⁵⁸ Für Defraudanten wird die auf sie überwältigte Verrechnungssteuer aufgrund der Verweigerung ihrer Rückerstattung zu einer zusätzlichen Steuerbelastung.¹⁵⁹

Die Verweigerung der Rückerstattung ist demzufolge keine präventive Massnahme, sondern eine verwaltungsrechtliche Sanktion.

1.2. Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK

Art. 6 EMRK enthält Garantien, die in Verfahren über die Stichhaltigkeit einer strafrechtlichen Anklage sowie in Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche oder Verpflichtungen gelten.¹⁶⁰ Zu den Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen gehören auch verwaltungsrechtliche Verfahren, bei denen vermögensrechtliche Ansprüche auf dem Spiel stehen.¹⁶¹ Allerdings gilt dies nicht für Steuerverfahren.¹⁶²

Die in Art. 6 Abs. 1 EMRK verankerten Garantien kommen in Steuersachen jedoch dann zur Anwendung, wenn es sich um ein Strafverfahren handelt.¹⁶³ Im Entscheid *Bendenoun gegen Frankreich* hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) nämlich entschieden, dass die für das Kernstrafrecht entwickelten Grundsätze zur Qualifikation von Sanktionen auch im Steuerstrafrecht zur Anwendung gelangen.¹⁶⁴

Daraus folgt, dass die Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK dann auf die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer anwendbar sind, wenn diese als Strafe zu qualifizieren sind.

¹⁵⁸ Vgl. vorstehend Ziff. II.3.3.

¹⁵⁹ BAUER-BALMELLI (Fn. 11), 212.

¹⁶⁰ JAAG (Fn. 151), 158.

¹⁶¹ OESTERHELT STEFAN, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, ASA 75 (2006/2007), 594.

¹⁶² OESTERHELT (Fn. 161), 594; EGMR, *Chambaz gegen die Schweiz* vom 5. April 2012 (Beschwerde Nr. 11663/04), Rz. 38; EGMR, *Ferrazzini gegen Italien* vom 12. Juli 2001 (Beschwerde Nr. 44759/98), Rz. 29; Urteil des Bundesgerichts 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2.

¹⁶³ OESTERHELT (Fn. 161), 600.

¹⁶⁴ EGMR, *Bendenoun gegen Frankreich* vom 24. Februar 1994 (Beschwerde Nr. 12547/86), Rz. 47; OESTERHELT (Fn. 161), 602.

Zu diesen Garantien im Strafverfahren gehören insbesondere die Unschuldsvermutung, das Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung («nemo tenetur se ipsum accusare»), das Recht auf ein faires Verhalten sowie das Verbot der Doppelbestrafung («ne bis in idem»¹⁶⁵).

2. Ist die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe?

Nach den vom EGMR entwickelten Grundsätzen beurteilt sich nach einem dreistufigen Prüfschema, ob eine Sanktion als strafrechtliche Anklage zu qualifizieren ist:

Zunächst wird auf die Qualifikation der Sanktion nach innerstaatlichem Recht abgestellt, sodann spielt die Art der Widerhandlung und deren Sanktionierung eine Rolle; schliesslich ist auch die Schwere der Sanktion zu berücksichtigen.¹⁶⁶

2.1. Grundsätzliches

Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 5. September 1990 der in Art. 23 VStG geregelten Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs den Strafcharakter abgesprochen, da sie nicht im Abschnitt über die in Art. 61 ff. VStG geregelten Strafbestimmungen enthalten ist.¹⁶⁷ Auch das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft hat unlängst entschieden, dass die Verwirkung der Rückerstattung keine Strafe sei.¹⁶⁸

Indem das Bundesgericht der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs den Strafcharakter abgesprochen hat, weil dieser nicht in den Strafbestimmungen geregelt ist, hat es einzig auf die Qualifikation nach innerstaatlichem Recht abgestellt. Nach ständiger Rechtsprechung des EGMR ist die Qualifikation nach innerstaatlichem Recht jedoch lediglich der Ausgangspunkt der Prüfung, und nicht das Ende.¹⁶⁹

In seinem «leading case» in der Rechtssache *Engel u.a. gegen die Niederlande* hat der EGMR demgegenüber festgehalten, dass die Erkenntnisse aus der Qualifikation nach innerstaatlichem Recht lediglich einen formellen und relativen Wert haben und im Lichte des gemeinsamen Nenners der jeweiligen Gesetzgebung in den verschiedenen Vertragsstaaten geprüft werden müssen. Daher endet die Kontrolle des EGMR nicht hier. Sie würde sich im Allgemeinen als illusorisch herausstellen, wenn sie nicht ebenfalls die Schwere der Sanktion in Betracht zöge, die den Betroffenen droht.¹⁷⁰ Hat der betreffende Vertragsstaat die in Frage stehende Sanktion nach innerstaatlichem Recht nicht

¹⁶⁵ LOCHER (Fn. 149), 231 ff.

¹⁶⁶ JAAG (Fn. 151), 158; OESTERHELT (Fn. 161), 600.

¹⁶⁷ Urteil des Bundesgerichts 2A.114/1990 vom 5. September 1990, ASA 60 (1991/1992), 65 ff., E.1b.

¹⁶⁸ Entscheid des Steuergerichts BL vom 8. April 2016, BStPra 3/2016, 123 ff., E. 4.c S 130.

¹⁶⁹ EGMR, *Engel u.a. gegen die Niederlande* vom 4. Juni 1976 (Beschwerde Nr. 5100/71), Rz. 82

¹⁷⁰ EGMR, *Engel u.a. gegen die Niederlande* vom 4. Juni 1976 (Beschwerde Nr. 5100/71), Rz. 82.

als Strafe qualifiziert, ist daher aufgrund des zweiten und des dritten Prüfkriteriums zu klären, ob diese als strafrechtliche Anklage i.S.v. Art. 6 Abs. 1 EMRK zu behandeln ist.¹⁷¹

Dabei müssen das zweite (Art der Widerhandlung) und dritte Kriterium (Schwere der drohenden Sanktion) nicht unbedingt kumulativ gegeben sein. Unter Umständen genügt bereits das Vorliegen eines der beiden Kriterien, um eine echte Strafe i.S.v. Art. 6 EMRK anzunehmen.¹⁷²

2.2. Entscheidungen des EGMR zu Steuerzuschlägen («tax surcharges»)

Da die Sanktionierung von Verletzungen der Deklarationspflichten im Besteuerungsverfahren in verschiedenen Vertragsstaaten der EMRK durch Steuerzuschläge («tax surcharges») erfolgt, musste sich der Gerichtshof schon verschiedentlich mit der Qualifikation solcher Zuschläge auseinandersetzen. Es ging dabei jeweils in erster Linie darum, ob die jeweiligen Steuerzuschläge eine «echte» Strafe («criminal charge») sind.

2.2.1. Steuerzuschläge nach französischem Recht

Bereits in seiner Entscheidung vom 24. Februar 1994 in der Rechtssache *Bendenoun gegen Frankreich* hat der EGMR die nach damaligem französischem Recht vorgesehenen Steuerzuschläge als strafrechtliche Anklage qualifiziert, auf welche Art. 6 Abs. 1 EMRK anwendbar ist.¹⁷³ Nach dem auf den Ausgangsfall anwendbaren Gesetz vom 27. Dezember 1963 hatte ein Steuerpflichtiger, der im Besteuerungsverfahren unvollständige Angaben machte und dabei nicht in gutem Glauben handelte, einen Steuerzuschlag von 30–100% der Steuer zu entrichten.¹⁷⁴ Im Falle, dass der Steuerpflichtige diesen Steuerzuschlag nicht entrichtete, konnte das Urteil in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden.

Obwohl das damals geltende französische Recht die Steuerzuschläge nicht als Kriminalstrafen («criminal penalties») klassifizierte, hat sie der EGMR als «echte» Strafen eingestuft. Er hat dabei vier Punkte herausgestrichen, die ihn zu dieser Qualifikation führten, nämlich erstens, dass die Steuerzuschläge alle Bürger in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige treffen, und nicht nur eine bestimmte Gruppe mit einem Sonderstatus; zweitens die Steuerzuschläge nicht als finanzielle Kompensation für den Steuerausfall, sondern als Bestrafung gedacht sind, um der Verletzung der Mitwirkungspflichten vorzubeugen; drittens, dass die Steuerzuschläge aufgrund einer allgemeinen Regel erhoben wurden, deren Zweck sowohl abschreckend («deterrent») als auch pönal («punitive») ist

¹⁷¹ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 67; EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 30 und EGMR, *Kiiveri gegen Finnland* vom 10. Februar 2015 (Beschwerde Nr. 53753/12), Rz. 32.

¹⁷² EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 31; EGMR, *Kiiveri gegen Finnland* vom 10. Februar 2015 (Beschwerde Nr. 53753/12), Rz. 30.

¹⁷³ EGMR, *Bendenoun gegen Frankreich* vom 24. Februar 1994 (Beschwerde Nr. 12547/86), Rz. 47.

¹⁷⁴ EGMR, *Bendenoun gegen Frankreich* vom 24. Februar 1994 (Beschwerde Nr. 12547/86), Rz. 34.

und viertens, dass die Steuerzuschläge im zu beurteilenden Fall sehr substantiell waren, nämlich FRF 422'534¹⁷⁵ in Bezug auf Herrn *Bendenoun* persönlich und FRF 570'398¹⁷⁶ bezüglich seiner Gesellschaften.¹⁷⁷

Im Entscheid *Morel gegen Frankreich* ist der EGMR hingegen auf die Beschwerde des Steuerpflichtigen nicht eingetreten, obwohl der Steuerzuschlag nach französischem Recht alle Bürger in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige betreffen kann und der Steuerzuschlag von der Verletzung der Mitwirkungspflichten abhalten soll. Ausschlaggebend war, dass der Zuschlag von 10% der Steuer im Betrag von FFR 4'450¹⁷⁸ im Vergleich mit dem im Entscheid *Bendenoun* sowohl in Bezug auf den Prozentsatz als auch in Bezug auf die Höhe nicht substantiell war.¹⁷⁹ Im Entscheid *Jussila gegen Finnland* hat der EGMR diesen Entscheid als Ausnahmefall bezeichnet, da ihm im Vergleich mit den anderen zu beurteilenden Fällen die Schwere der Sanktion fehlt.¹⁸⁰

2.2.2. Steuerzuschläge nach schwedischem Recht

In zwei Entscheidungen vom 23. Juli 2002 hat sich der EGMR mit den im schwedischen Recht vorgesehenen Steuerzuschlägen auseinandergesetzt. Er ist dabei jeweils zum Ergebnis gelangt, dass diese Steuerzuschläge als Strafe zu qualifizieren sind.¹⁸¹

Nach Feststellungen des EGMR hat das schwedische Recht 1971 Steuerzuschläge eingeführt, welche zum Zweck haben, ein effektiveres und faireres Sanktionssystem zu schaffen als das alte System, das ausschliesslich auf Kriminalstrafen basierte, welche von Strafgerichten ausgesprochen wurden. Die Steuerzuschläge sollen ausschliesslich aufgrund von objektiven Gründen verhängt werden, ohne dass den Steuerpflichtigen ein Verschulden trifft.¹⁸²

Schwerwiegende Steuerdelikte sollen weiterhin mit Kriminalstrafen geahndet werden. Als solche gilt die vorsätzlich herbeigeführte Steuerverkürzung durch einen Steuerpflich-

¹⁷⁵ Umgerechnet EUR 64'415 (EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 [Beschwerde Nr. 73053/01]).

¹⁷⁶ Umgerechnet EUR 86'957 (EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 [Beschwerde Nr. 73053/01], Rz. 32).

¹⁷⁷ EGMR, *Bendenoun gegen Frankreich* vom 24. Februar 1994 (Beschwerde Nr. 12547/86), Rz. 47.

¹⁷⁸ Umgerechnet EUR 674 (EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 [Beschwerde Nr. 73053/01], Rz. 34).

¹⁷⁹ EGMR, *Morel gegen Frankreich* vom 3. Juni 2003 (Beschwerde Nr. 54559/00).

¹⁸⁰ EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 34.

¹⁸¹ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 71; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 81; OESTERHELT (Fn. 161), 613 f.

¹⁸² EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 32; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 39.

tigen, der den Steuerbehörden unvollständige Informationen geliefert oder in der Absicht, Steuern zu vermeiden, keine Steuererklärung oder ähnliche Dokumente eingereicht hat.¹⁸³

Dabei hindern die zuvor ausgesprochenen Steuerzuschläge ein Strafverfahren nicht. Steuerzuschläge und Strafverfahren bestehen unabhängig voneinander.

Steuerzuschläge werden einem Steuerpflichtigen in zwei Situationen auferlegt: Wenn er oder sie in der Steuererklärung oder in irgendeiner anderen schriftlichen Erklärung steuerrelevante Tatsachen vorgetragen hat, welche sich als unkorrekt erweisen (dabei wird das vollständige oder teilweise Verheimlichen von relevanten Tatsachen ebenfalls als unrichtige Information angesehen), oder, wenn die Steuerverwaltung nach einer Ermessensveranlagung entscheidet, nicht auf die Steuererklärung des Steuerpflichtigen abzustellen (dabei liegt die Beweislast dafür, dass die vom Steuerpflichtigen gelieferten Informationen unrichtig sind, bei der Steuerbehörde).¹⁸⁴

Die Höhe des Steuerzuschlags hängt von der Steuerart ab. Bei der Einkommenssteuer beläuft sich dieser auf 40% von entweder des Steuerausfalls, der eingetreten wäre, wenn die unrichtige Erklärung akzeptiert worden wäre, oder von der in der Ermessensveranlagung erhobenen Steuer. Bei der Mehrwertsteuer beträgt der Steuerzuschlag 20% von der vom Steuerpflichtigen zusätzlich erhobenen Steuer.¹⁸⁵

Unter bestimmten Umständen wird selbst dann kein Steuerzuschlag erhoben, wenn der Steuerpflichtige unrichtige Informationen geliefert hat, beispielsweise dann, wenn die Steuerverwaltung offensichtliche Rechenfehler oder Schreibversehen korrigiert hat, falls die Informationen durch für die Steuerverwaltung erhältliche Dokumente berichtigt werden konnten oder hätten berichtigt werden können oder wenn der Steuerpflichtige die unrichtigen Angaben freiwillig berichtigt hat.¹⁸⁶

Ausserdem kann ein einmal erhobener Steuerzuschlag unter bestimmten Voraussetzungen erlassen werden. Der Erlass ist denkbar bei Umständen, welche die Erhebung eines Steuerzuschlags als im Vergleich mit der Verfehlung des Steuerpflichtigen unverhält-

¹⁸³ EGMR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 49; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 57.

¹⁸⁴ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 33; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 40.

¹⁸⁵ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 33; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 40.

¹⁸⁶ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 34; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 41.

nismässig erscheinen lassen. Es ist dabei am Steuerpflichtigen, die Gründe darzulegen, welche den Erlass des Steuerzuschlags rechtfertigen sollen.¹⁸⁷

Obwohl das schwedische Recht Steuerzuschläge als Verwaltungssanktionen und somit nicht als «echte» Strafe qualifiziert, ist der EGMR zum Ergebnis gelangt, dass die Steuerzuschläge eine Strafe sind. Dabei spielt es für die Klassifizierung als Strafe keine Rolle, dass für die Verhängung eines Steuerzuschlags kein Verschulden notwendig ist. Das Fehlen eines subjektiven Tatbestands schmälert nach Ansicht des EGMR den strafrechtlichen Charakter der Verfehlung nicht.¹⁸⁸

Ausschlaggebend war für den EGMR, dass der Steuerzuschlag nicht als Ersatz für Kosten vorgesehen ist, die durch das fehlbare Verhalten des Steuerpflichtigen verursacht werden, sondern dass der Hauptzweck der Sanktion ist, die Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungspflichten anzuhalten bzw. die Verletzung dieser Pflichten zu bestrafen. Die Sanktion ist somit sowohl abschreckend als auch pönal, was bereits genügt, um sie als Strafe zu qualifizieren.¹⁸⁹

Hinzu kommt, dass der Steuerzuschlag von 20% bzw. 40% der verkürzten Steuer keine betragsmässige Obergrenze hat und daher zu sehr hohen Beträgen führen kann. Der in der Rechtssache *Janosevic gegen Schweden* verhängte Steuerzuschlag belief sich auf SEK 161'261 (umgerechnet EUR 17'284)¹⁹⁰, was nach Ansicht des EGMR als «sehr substantiell» anzusehen war.

Die Qualifikation der nach schwedischem Recht erhobenen Steuerzuschläge als Strafe hat der EGMR in verschiedenen Urteilen bestätigt.¹⁹¹

2.2.3. Steuerzuschläge nach finnischem Recht

Nach Art. 182 des finnischen Mehrwertsteuergesetzes aus dem Jahr 1993 hat eine steuerpflichtige Person, die ohne ausreichenden Grund keine Steuererklärung abgegeben oder unvollständige Angaben gemacht hat, einen Steuerzuschlag zu bezahlen. Dieser Steuerzuschlag kann bis zum Zweifachen des Steuerbetrages ausmachen, wenn der Steuerpflichtige zuvor zur Erfüllung seiner Pflichten gemahnt wurde.¹⁹²

¹⁸⁷ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 35; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 42.

¹⁸⁸ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 68; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 79; OESTERHELT (Fn. 161), 614.

¹⁸⁹ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 68; EGMR, *Västberga Taxi Aktiebolag und Vulic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 36985/97), Rz. 79.

¹⁹⁰ EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 33.

¹⁹¹ EGMR, *Lucky Dev gegen Schweden* vom 27. November 2014 (Beschwerde Nr. 7356/10), Rz. 51.

¹⁹² EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 16.

Nach finnischem Recht ist der Steuerzuschlag eine verwaltungsrechtliche Sanktion mit pönalem Charakter, welche Steuerpflichtigen für gesetzeswidriges Verhalten auferlegt wird.¹⁹³ Obwohl das finnische Recht die Steuerzuschläge nicht als Strafe qualifiziert, ist der Gerichtshof unter Berufung auf die Rechtssachen *Janosevic gegen Schweden* und *Bendenoun gegen Frankreich* zum gegenteiligen Ergebnis gelangt. Ausschlaggebend war dabei, dass die Steuerzuschläge nicht als finanzieller Ausgleich für Steuerausfälle gedacht sind, sondern als Sanktion, um Steuerpflichtige von Widerhandlungen abzuhalten. Zuschläge haben somit einen abschreckenden und pönalen Charakter, was sie als Strafe qualifiziert.¹⁹⁴

2.3. Klassifikation der verweigerten Rückerstattung im Lichte der Rechtsprechung des EGMR

Die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer wegen Verletzung der Deklarationspflichten weist einige Parallelen zu den vom EGMR als Strafe qualifizierten Steuerzuschlägen nach französischem, schwedischem und finnischem Recht auf.

Wie diese Steuerzuschläge ist die Rechtsgrundlage für die Verweigerung der Rückerstattung, Art. 23 VStG, nicht Teil des innerstaatlichen (Steuer-)Strafrechts. Dies genügt jedoch nicht, um ihr den Strafcharakter abzusprechen. Vielmehr ist anhand der sog. Engel-Kriterien zu prüfen, ob die Sanktion als strafrechtliche Anklage zu qualifizieren ist.

Wesentlich ist dabei, dass der Steuerzuschlag nicht als finanzielle Abgeltung des Steuerfalls vorgesehen ist, sondern die Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren anhalten soll.¹⁹⁵ Der als Sanktion vorgesehene Steuerzuschlag soll sowohl abschreckend als auch vergeltend wirken.¹⁹⁶ Ausserdem muss er sich an alle Bürger in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige richten, und nicht nur an einen bestimmten Kreis von Personen mit einem Sonderstatut.¹⁹⁷ Schliesslich muss die Sanktion substantiell sein.¹⁹⁸

¹⁹³ EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 17.

¹⁹⁴ EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 38.

¹⁹⁵ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 68; OESTERHELT (Fn. 161), 615.

¹⁹⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 4. 1, je m.Hw.

¹⁹⁷ EGMR, *Bendenoun gegen Frankreich* vom 24. Februar 1994 (Beschwerde Nr. 12547/86), Rz. 47; EGMR, *Morel gegen Frankreich* vom 3. Juni 2003 (Beschwerde Nr. 54559/00).

¹⁹⁸ Eingehend zu dieser Frage: EGMR, *Jussila gegen Finnland* vom 23. November 2006 (Beschwerde Nr. 73053/01), Rz. 31–38 m.w.Hw.

Diese Voraussetzungen treffen auf die verweigerte Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu. Wie das Bundesgericht wiederholt festgehalten hat, soll die in Art. 23 VStG vorgesehene Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer die Verletzung der in Art. 123 und Art. 124 DBG enthaltenen Mitwirkungspflichten sanktionieren.¹⁹⁹ Die durch die wegen des Verstosses gegen die Deklarationspflicht verweigerte Rückerstattung entstehende definitive Verrechnungssteuerbelastung wird dadurch zu einer Defraudantensteuer.²⁰⁰

Die aufgrund der verweigerten Rückerstattung der Verrechnungssteuer entstehende Zusatzbelastung beträgt 35% der steuerbaren Leistung und kennt dadurch keine betragsmässige Begrenzung. Sie kann daher sehr hohe Beträge ausmachen.

Anders als die vom EGMR beurteilten Steuerzuschläge nach französischem, schwedischem und finnischem Recht wird die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer zwar schon vor der sanktionierten Verletzung der Deklarationspflicht erhoben. Dies vermag ihr jedoch den Strafcharakter nicht abzuspüren.

Zur Sanktion mutiert die abgezogene Verrechnungssteuer nämlich erst mit der durch die Verletzung der Deklarationspflicht bewirkten Verweigerung der Rückerstattung. Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nach Art. 23 VStG ist nach der hier vertretenen Auffassung eine «echte» Strafe.

V. Konsequenzen

Da die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer als Strafe zu qualifizieren ist, sind die Garantien der EMRK sowie der BV anwendbar. Zu diesen gehören insbesondere das Schuldprinzip, die Unschuldsvermutung und der «ne bis in idem»-Grundsatz.

1. Schuldprinzip

Obwohl der Grundsatz «keine Strafe ohne Schuld» nicht explizit in der Verfassung enthalten ist, wird das Verschuldensprinzip als Verfassungsprinzip anerkannt.²⁰¹ Daher ist die Verhängung einer verschuldensunabhängigen Strafe ausgeschlossen.²⁰² Der Täter darf demzufolge wegen eines Steuerdelikts nur bestraft werden, sofern und soweit ihn an

¹⁹⁹ JAUSSE THOMAS/WINKENBACH LYNN, Verrechnungssteuer: die neuen Leiden mit dem alten Art. 23 VStG, NF 11/2016, 13.

²⁰⁰ JAUSSE/WINKENBACH (Fn. 199), 13.

²⁰¹ MATTEOTTI RENE, Verfassungsrechtliche Würdigung der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung zur geplanten Änderung des Meldeverfahrens, Rechtsgutachten im Auftrag von EXPERTSuisse vom 11. Juli 2006, Rz. 46 m.w.Hw.; LOCHER (Fn. 149), 31.

²⁰² BGE 135 II 86 E. 4.2.; BGE 134 III 59 E. 2.3.5; MATTEOTTI (Fn. 201), Rz. 47.

der Erlangung des ungerechtfertigten Steuervorteils ein Verschulden trifft.²⁰³ Aus dem Schuldprinzip folgt auch, dass die Sanktion einzig dem Täter auferlegt werden darf.²⁰⁴

2. Unschuldsvermutung

Aufgrund der in Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung gilt jede Person, die einer Straftat angeklagt ist, so lange als unschuldig, bis ihre Schuld nachgewiesen ist. Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz «in dubio pro reo» ergibt sich, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten.²⁰⁵

Die Unschuldsvermutung ist ausserdem verletzt, wenn eine Sanktion verhängt wird, ohne dass den Beschuldigten ein «eigenes» Verschulden trifft.²⁰⁶

3. Anspruch auf persönliche Anhörung

Da ein Steuerstrafverfahren unter Art. 6 Ziff. 1 EMRK («strafrechtliche Anklage») fällt, hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf persönliche (mündliche) Anhörung durch ein über volle Kognition verfügendes Gericht.²⁰⁷ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht dieser Anspruch allerdings nicht bereits im Verwaltungsverfahren, sondern erst im Rahmen der gerichtlichen Beurteilung.²⁰⁸ Daher ist die von der Verweigerung der Rückerstattung betroffene Person (spätestens) von der kantonalen Rekurskommission im Sinne von Art. 54 VStG persönlich anzuhören.

4. «ne bis in idem»

Das «ne bis in idem»-Prinzip besagt, dass niemand «wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder verurteilt werden darf.»²⁰⁹ Voraussetzung für diese Sperrwirkung sind die Identität der Person und der Tat.²¹⁰

Der EGMR hat im Entscheid *Zolotukhin gegen Russland* die lange uneinheitliche und verschiedenen Ansätzen folgende Rechtsprechung zum «ne bis in idem»-Prinzip har-

²⁰³ ZWEIFEL MARTIN, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989/1990), 1 ff., 6 f. m.w.Hw.

²⁰⁴ ZWEIFEL (Fn. 203), 7.

²⁰⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.2.2.

²⁰⁶ MATTEOTTI (Fn. 201), Rz. 50 mit Hinweis auf EGMR, A. P., M. P. und T. P. gegen die Schweiz vom 29. August 1997 (Beschwerde Nr. 19958/92), ASA 66 (1997/1998), 570 ff.

²⁰⁷ BGE 140 I 68 (Regeste).

²⁰⁸ BGE 119 Ib 311 E. 7c; kritisch: SIEBER ROMAN J./MALLA JASMIN, in: Zweifel/Beusch (Fn. 39), Art. 182 DBG N. 65.

²⁰⁹ Art. 4 Ziff. 1 Protokoll Nr. 7 EMRK; Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II.

²¹⁰ BGE 122 I 257 E. 3.

monisiert. Er hat sich in dieser Entscheidung für die sog. einfache Identität entschieden. Ob ein neu zu beurteilender Verfahrensgegenstand mit einem bereits rechtskräftig beurteilten Sachverhalt identisch ist, beurteilt sich nach dem diesem Verfahren zu Grunde liegenden Sachverhalt. Sind die denselben Beschuldigten betreffenden räumlich und zeitlich zusammenhängenden Tatumstände schon beurteilt worden, ist eine neuerliche Beurteilung ausgeschlossen.²¹¹

In der Zwischenzeit hat der EGMR in verschiedenen Entscheidungen zur Frage Stellung genommen, ob der betreffende Vertragsstaat nach der rechtskräftigen Auferlegung eines Steuerzuschlages («tax surcharge») wegen desselben Vorgangs ein Strafverfahren durchführen dürfe oder umgekehrt. Dabei hat er jeweils auf das Urteil *Zolotukhin gegen Russland* und die in diesem Urteil gewählte Interpretation der Tatidentität Bezug genommen.

Am 20. Mai 2014 hat der EGMR über verschiedene gegen Finnland erhobene Beschwerden entschieden. Das vom Gerichtshof zu beurteilende damalige finnische Recht sah vor, dass ein Steuerpflichtiger, der durch die Verletzung seiner Deklarationspflichten eine Steuerverkürzung bewirkt, mit einer Verwaltungs- («tax surcharge») und einer Kriminalstrafe belegt wird. Die Verhängung dieser Sanktion erfolgte durch zwei verschiedene Verfahren, ohne dass diese in irgendeiner Weise verbunden waren. Die beiden Verfahren verfolgten ihren je eigenen Weg, und die in diesen Verfahren ergangenen Entscheidungen wurden unabhängig von der Entscheidung im anderen Verfahren endgültig. Hinzu kam, dass die im einen Verfahren ausgesprochene Sanktion im anderen Verfahren bei der Festsetzung der Strafe nicht berücksichtigt wurde. Zwischen den beiden Behörden fand keine wechselseitige Beeinflussung statt.²¹² Die in Finnland nebeneinander geführten Verfahren betrafen jeweils denselben Lebenssachverhalt. Sie hatten ihren Ursprung in der unvollständigen Deklaration von Einkommen, betrafen zumindest teilweise dieselben Zeitperioden und ungefähr auch denselben Betrag der entgangenen Steuer.²¹³

Der Gerichtshof gelangte zum Ergebnis, dass der «ne bis in idem»-Grundsatz verletzt ist, wenn die durch zwei verschiedene Behörden verhängten Sanktionen in zwei verschiedenen Verfahren ausgesprochen werden, ohne dass eine genügend enge Beziehung

²¹¹ ACKERMANN JÜRIG-BEAT, EGMR vom 10. Februar 2009, *Zolotukhin v. Russia*: ne bis in idem; Präzisierung der Rechtsprechung zum Merkmal «dieselbe Straftat» («same offence»), *forum poenale* 2009, 258 ff., 262.

²¹² EGMR, *Häkkä gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 758/11), Rz. 24, 25 und 50; EGMR, *Nykänen gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 11828/11), Rz. 26, 27 und 51; EGMR, *Glantz gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 37394/11), Rz. 36, 37 und 61.

²¹³ EGMR, *Häkkä gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 758/11), Rz. 24, 25 und 50; EGMR, *Nykänen gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 11828/11), Rz. 26, 27 und 51; EGMR, *Glantz gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 37394/11), Rz. 36, 37 und 61.

zwischen diesen Verfahren besteht, und wenn das eine Verfahren nicht eingestellt wird, nachdem der im anderen Verfahren ergangene Entscheid rechtskräftig geworden ist.²¹⁴

Dabei spielt es keine Rolle, dass die Tatbestände des Steuerzuschlags und der Steuerhinterziehung nicht deckungsgleich sind. Auch wenn der im Strafrecht verankerte Steuerhinterziehungstatbestand zusätzliche, vom Tatbestand des Steuerzuschlags nicht verlangte Tatbestandselemente erfordert, darf das Hinterziehungsverfahren nicht mehr fortgesetzt werden, nachdem der Steuerzuschlag rechtskräftig geworden ist.²¹⁵

Der Gerichtshof hat seine Rechtsprechung zum finnischen Recht in zwei Entscheidungen vom 10. Februar 2015 bestätigt.²¹⁶

In einem Entscheid vom 27. November 2014 hat der EGMR das schwedische System unter dem Gesichtswinkel des «ne bis in idem»-Grundsatzes beurteilt. Die Steuerpflichtige hatte in ihrer Steuererklärung 2002 nicht ihr vollständiges Einkommen aus einem mit ihrem Ehemann betriebenen Restaurant deklariert. Ausserdem verkürzte sie die Mehrwertsteuer. Für diese Steuerwiderhandlungen wurden ihr Steuerzuschläge von 40% für die Einkommens- und 20% für die Mehrwertsteuer auferlegt. Daneben wurde sie in einem separaten Strafverfahren wegen Buchführungs- und Steuerdelikten verurteilt.

Die beiden Verfahren – das Steuerzuschlags- und das Steuerhinterziehungsverfahren – wurden lange Zeit parallel, aber unabhängig voneinander geführt. Nachdem das Steuerhinterziehungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen war, lief das von den Steuerbehörden geführte Steuerzuschlagsverfahren noch neuneinhalb Monate weiter. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil festgehalten, dass es nicht gegen das «ne bis in idem»-Prinzip verstösst, wenn die beiden von unterschiedlichen Behörden geführten, denselben Lebenssachverhalt betreffenden Verfahren gleichzeitig nebeneinander geführt werden. Hingegen liegt eine Verletzung von Art. 4 des Protokolls Nr. 7 und somit ein Verstoß gegen das «ne bis in idem»-Prinzip vor, wenn das eine Verfahren weitergeführt wird, nachdem das andere Verfahren engültig geworden ist.²¹⁷

In diesem Urteil zum schwedischen Recht hat der Gerichtshof also nahtlos an seiner Rechtsprechung zum finnischen Recht angeknüpft.

²¹⁴ EGMR, *Häkkä gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 758/11), Rz. 24, 25 und 50; EGMR, *Nykänen gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 11828/11), Rz. 26, 27 und 51; EGMR, *Glantz gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 37394/11), Rz. 36, 37 und 61.

²¹⁵ EGMR, *Häkkä gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 758/11), Rz. 24, 25 und 50; EGMR, *Nykänen gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 11828/11), Rz. 26, 27 und 51; EGMR, *Glantz gegen Finnland* vom 20. Mai 2014 (Beschwerde Nr. 37394/11), Rz. 36, 37 und 61.

²¹⁶ EGMR, *Kiiveri gegen Finnland* vom 10. Februar 2015 (Beschwerde Nr. 53753/12); EGMR, *Österlund gegen Finnland* vom 10. Februar 2015 (Beschwerde Nr. 53197/13).

²¹⁷ EGMR, *Lucky Dev gegen Schweden* vom 27. November 2014 (Beschwerde Nr. 7356/10), Rz. 63.

Allerdings hat der EGMR vor kurzem seine Rechtsprechung zum «ne bis in idem»-Grundsatz bei von verschiedenen Behörden geführten Steuerstrafverfahren erheblich relativiert. Der Gerichtshof hat klargestellt, dass die EMRK den Vertragsstaaten nicht verbiete, Verfahren aufzutrennen, sodass die verschiedenen als Strafe zu qualifizierenden Sanktionen für eine Widerhandlung in verschiedenen, parallel oder nacheinander geführten Prozessen auferlegt werden. Es soll den Staaten vielmehr erlaubt sein, die Sanktionen für ein sozial unerwünschtes Verhalten wie die Widerhandlungen gegen Regeln des Strassenverkehrs oder die Vermeidung von Steuern in verschiedenen, ein zusammenhängend Ganzes («coherent whole») bildendes Verfahren zu verhängen, vorausgesetzt, dass diese kumulativen Rechtsfolgen keine exzessive Last für den Betroffenen bilden.²¹⁸ Der «ne bis in idem»-Grundsatz soll die Betroffenen vor einer mehrfachen Verfolgung für denselben Lebenssachverhalt bewahren, er soll jedoch nicht Rechtssysteme verunmöglichen, welche die in Frage stehenden Widerhandlungen in einem integrierten Ansatz in von verschiedenen Behörden in verschiedenen Verfahren sanktionieren.²¹⁹ Allerdings muss der entsprechende Vertragsstaat überzeugend darlegen können, dass die beiden in Frage stehenden Verfahren genügend eng verknüpft sind in Bezug auf Inhalt und Zeit. Es soll mit anderen Worten gezeigt werden, dass die Verfahren in einer integrierenden Weise kombiniert sind, sodass sie ein zusammengesetztes Ganzes bilden.²²⁰

Um diesen Anforderungen zu genügen, müssen die Verfahren unter anderem so aufeinander abgestimmt sein, dass sie eine Wiederholung der Sachverhaltsfeststellung soweit wie möglich vermeiden. Vor allem aber muss die Sanktion, die im Verfahren ausgesprochen wird, das zuerst rechtskräftig wird, im zweiten Verfahren berücksichtigt werden, sodass keine exzessive Belastung für den Betroffenen entsteht. Es muss sichergestellt sein, dass die insgesamt ausgesprochenen Sanktionen verhältnismässig sind.²²¹

Nach schweizerischem Recht besteht keine derartige Abstimmung zwischen der Verwirkung des Rückerstattungsantrags und einem allfälligen Steuerstrafverfahren. Hat die Steuerbehörde nach der rechtskräftigen Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer den Verdacht, die steuerpflichtige Person habe sich eines Steuerdeliktes schuldig gemacht, leitet sie ein Steuerstrafverfahren ein. Dabei ist nicht vorgesehen, dass die bereits abgezogene Verrechnungssteuer bei der Festsetzung der Busse zu berücksichtigen ist. Die Durchführung eines Steuerstrafverfahrens nach rechtskräftiger Verweige-

²¹⁸ EGMR, *A und B gegen Norwegen* vom 15. November 2016 (Beschwerden Nr. 24130/11 und 29758/11), Rz. 120 f.

²¹⁹ EGMR, *A und B gegen Norwegen* vom 15. November 2016 (Beschwerden Nr. 24130/11 und 29758/11), Rz. 124.

²²⁰ EGMR, *A und B gegen Norwegen* vom 15. November 2016 (Beschwerden Nr. 24130/11 und 29758/11), Rz. 130.

²²¹ EGMR, *A und B gegen Norwegen* vom 15. November 2016 (Beschwerden Nr. 24130/11 und 29758/11), Rz. 132.

zung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer verstösst somit gegen das «ne bis in idem»-Prinzip.

5. Würdigung der aktuellen Rückerstattungspraxis

5.1. Vereinbarkeit mit dem Schuldprinzip

Das Bundesgericht hat die Frage bisher offen gelassen, ob die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein Verschulden voraussetze. Selbst wenn ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer untergehen zu lassen, so würde bereits die einfache Fahrlässigkeit genügen.²²²

Nach der Rechtsprechung des EGMR ist es nicht von vornherein unzulässig, eine Strafe alleine aufgrund von objektiven Kriterien, also ohne Verschuldensnachweis, zu verhängen. Allerdings müssen den im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Vermutungen vernünftige Grenzen gesetzt werden, welche die Bedeutung der auf dem Spiel stehenden Interessen sowie die Aufrechterhaltung der Verteidigungsrechte in Betracht ziehen müssen.²²³ Die eingesetzten Mittel müssen in einem vernünftigen Verhältnis stehen zur berechtigten Absicht, die erreicht werden soll. Dabei hat der Gerichtshof im Urteil *Janosevic gegen Schweden* ausdrücklich festgehalten, dass ein Steuersystem, das auf den vom Steuerpflichtigen gelieferten Informationen aufbaut, ohne Sanktionen gegen unrichtige oder unvollständige Informationen nicht auskommen würde. Die grosse Anzahl der in jedem Jahr zu bearbeitenden Steuererklärungen, gepaart mit dem Interesse, diese Sanktionen vorhersehbar und einheitlich anzuwenden, rechtfertige eine gewisse Standardisierung.²²⁴ Allerdings müsse der betroffene Steuerpflichtige die Gelegenheit haben, sich gegen die Sanktion zur Wehr zu setzen. Die erfolgreiche Beanstandung der Steuern als solche müsse automatisch zu einer entsprechenden Reduktion des Steuerzuschlags führen. Ausserdem müsse der Steuerpflichtige Gründe vortragen können, welche seine Verfehlung aufgrund der Umstände entschuldbar oder den auferlegten Steuerzuschlag als offenkundig unzumutbar erscheinen lassen.²²⁵

Diesen Anforderungen genügt die aktuelle Praxis des Bundesgerichts zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht. Erfüllt die steuerpflichtige Person die Kriterien der selbständigen Nachdeklaration nicht, schliesst dies die Rückerstattung aus.²²⁶ Es spielt dabei keine Rolle, ob die unterlassene Deklaration entschuldbar ist oder die Verweige-

²²² Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.5 und 3.4; Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011, StR 2011, 963 ff., E. 2.1, je m.Hw.

²²³ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 101.

²²⁴ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 103.

²²⁵ EMGR, *Janosevic gegen Schweden* vom 23. Juli 2002 (Beschwerde Nr. 34619/97), Rz. 102.

²²⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.4.

rung der Rückerstattung zu offensichtlich unzumutbaren Zusatzbelastungen führt. Die aktuelle Praxis zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs verstösst folglich insbesondere dann gegen das Schuldprinzip, wenn es der Steuerbehörde möglich war, die von der steuerpflichtigen Person empfangene Dividende im offenen Verfahren, also vor Rechtskraft der Veranlagung, zu besteuern.

5.2. Persönliche Anhörung

Das Bundesgericht hat zwar in verschiedenen Fällen ein Verschulden der involvierten Personen in Erwägung gezogen,²²⁷ somit keine verschuldensunabhängige Sanktion ausgesprochen. Allerdings ist in diesen Fällen nicht erkennbar, dass die deklarationspflichtigen Personen spätestens von der kantonalen Rekurskommission persönlich angehört worden sind. In all diesen Fällen ist folglich der Anspruch des Betroffenen auf persönliche Anhörung verletzt worden.

5.3. Unschuldsvermutung

Im Entscheid 2C_85/2015 vom 16. September 2015 hat das Bundesgericht die von der Vorinstanz – dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau – gezogene Schlussfolgerung, wonach der Steuerpflichtige eventualvorsätzlich gehandelt hat, zumindest nicht in Zweifel gezogen, wenn nicht gar geschützt.²²⁸ Das Spezialverwaltungsgericht kam in seinem Entscheid vom 20. November 2014 zum Ergebnis, dass sich der von der ESTV in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde erhobene Vorwurf als begründet erweise, der Steuerpflichtige habe eine unvollständige Deklaration der Dividenden und damit eine zu tiefe Veranlagung zumindest in Kauf genommen, indem er die von seinem Steuerberater erstellten Steuererklärungen 2011 und 2012 ohne sorgfältige Prüfung unterzeichnet hat.²²⁹

Im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht hat der Steuerpflichtige vorgebracht, die Dividende der Steuerperiode 2012 zugeordnet zu haben. Zwar hat er diese in seiner Steuererklärung 2012 nicht deklariert, sondern erst nacherklärt, nachdem das kantonale Steueramt die Rückerstattung für das Jahr 2011 verweigert hatte. Weiter hat er geltend gemacht, die in den Kantonen Zug und Zürich wohnhaften Aktionäre der A. AG hätten ihre am 27. Januar 2012 ausbezahlte Dividende ebenfalls erst in der Steuererklärung 2012 deklariert.²³⁰ Der Steuerberater des Steuerpflichtigen hat in der Beschwerde ans Spezialverwaltungsgericht bestritten, die Deklaration der Dividende absichtlich unterlassen zu haben, sondern sich auf ein Versehen berufen. Dies gehe nicht zuletzt daraus hervor, dass die Einkommenssteuer unter Beanspruchung der Teilbesteuerung tiefer gewesen sei

²²⁷ So insbesondere im Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015.

²²⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 3.2 und 3.4.

²²⁹ SpVGer AG 20. November 2014, 3-BV.2014.1, E. 6.4.

²³⁰ SpVGer AG 20. November 2014, 3-BV.2014.1, E. 3.

als 35%. Ausserdem habe er sich vom Kantonalen Steueramt Zürich telefonisch bestätigen lassen, dass die A. AG im Jahr 2011 keine Dividendenausschüttung vorgenommen habe.²³¹

Aufgrund der vom Steuerpflichtigen vorgebrachten Argumente bestehen ernsthafte Zweifel an der Schlussfolgerung des Spezialverwaltungsgerichts, der Steuerpflichtige habe die Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2011 und 2012 in Kauf genommen und somit eventualvorsätzlich gehandelt. Die in Art. 6 EMRK garantierte Unschuldsvermutung verlangt als Beweiswürdigungsregel, dass bei objektiver Würdigung der Beweislage keine vernünftigen Zweifel an der Schuld des Steuerpflichtigen bestehen dürfen. Abgesehen davon, dass der Betroffene soweit ersichtlich nicht persönlich angehört wurde, verletzt die Schlussfolgerung, er habe eventualvorsätzlich versucht, Einkommenssteuern zu hinterziehen, die Unschuldsvermutung.

Ausserdem kann es aufgrund der aktuellen Rückerstattungspraxis dazu kommen, dass die steuerpflichtige Person die durch die Verweigerung der Rückerstattung bewirkte Strafe ohne eigenes Verschulden tragen muss.

Im Urteil vom 16. Januar 2013 musste die Tochter als Alleinerbin ihrer Mutter, welche die Steuererklärung, die die Deklaration des Lottogewinns enthielt, nicht weitergeleitet hatte, die endgültige Belastung durch die Verrechnungssteuer tragen, obwohl ihr keine Pflichtverletzung vorzuwerfen ist. Auch im Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2015 vom 27. August 2015 traf den Steuerpflichtigen, dem die Rückerstattung verweigert wurde, kein eigenes Verschulden. In diesem Fall hat der von der Vormundschaftsbehörde eingesetzte Beistand in der Steuererklärung weder die Aktien, an denen der Steuerpflichtige eine Nutzniessung hatte, noch die damit erzielte Dividende deklariert. Nach Auffassung des Bundesgerichts war die Fahrlässigkeit des Beistands dem Steuerpflichtigen anzulasten, obwohl diesem anlässlich der Unterzeichnung der Steuererklärung die Urteilsfähigkeit fehlte.²³²

Diese Konstellationen sind vergleichbar mit der vom EGMR beanstandeten und danach vom Gesetzgeber aufgehobenen Haftung der Erben für die dem Erblasser rechtskräftig auferlegten Hinterziehungsbussen. Sie verstossen demnach gegen die Unschuldsvermutung.²³³

²³¹ SpVGer AG 20. November 2014, 3-BV.2014.1, E. 6.4.1.

²³² Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3.

²³³ Vgl. BGE 124 II 480.

5.4. Ungerechtfertigte Ungleichbehandlung

Ist die steuerpflichtige Person an der ausschüttenden Gesellschaft zu mehr als 10% beteiligt, beträgt die auf der Dividende lastende Einkommenssteuer aufgrund der Teilbesteuerung bzw. des Teilsatzverfahrens deutlich weniger als 35%. Wird der steuerpflichtigen Person die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert, wird ihr somit ein Steuerzuschlag auferlegt, der höher ist als die Einkommenssteuer, deren Hinterziehung durch die unterlassene Deklaration drohte. Die «Busse» ist somit höher als das Einfache der von der unterlassenen Deklaration betroffenen Steuer und daher auch höher als die bei der (vollendeten) Einkommenssteuerhinterziehung in der Regel ausgesprochene Busse. Diese beträgt das Einfache der hinterzogenen Steuer.²³⁴ Bei der versuchten Hinterziehung beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.²³⁵ Ausserdem setzt die versuchte Steuerhinterziehung Vorsatz voraus.²³⁶

Unterlässt die steuerpflichtige Person die Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Dividende, wird sie gemäss der aktuellen Praxis aufgrund der Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann mit einem Steuerzuschlag von 35% der steuerbaren Bruttodividende bestraft, wenn die Dividende von der Steuerverwaltung im offenen Verfahren entdeckt und besteuert wird. Obwohl keine vollendete, sondern höchstens eine versuchte Hinterziehung vorliegt, beträgt die Strafzahlung mehr als das Einfache der Steuer auf der nicht deklarierten Dividende, und zwar unabhängig davon, ob der steuerpflichtigen Person ein Verschulden nachgewiesen werden kann.

Hätte sie eine andere Einkunft zu hinterziehen versucht, würde sie nur dann mit einer Busse bestraft, wenn ihr Vorsatz nachgewiesen werden könnte. Zudem wäre die Busse wohl tiefer als das Einfache der (Nach-)Steuer.

Die steuerstrafrechtlichen Folgen einer vor Rechtskraft der Veranlagung entdeckten, unterlassenen Deklaration hängen somit von den betroffenen Einkünften ab. Hat die steuerpflichtige Person mit der Verrechnungssteuer belastete Erträge ihres beweglichen Vermögens nicht deklariert, so ist nach aktueller Praxis der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn die Deklaration nicht spontan erfolgt. Die steuerpflichtige Person wird in einem solchen Fall also mit einem Steuerzuschlag von 35% der steuerbaren Leistung belegt, sofern die Steuer überwältzt worden ist, andernfalls mit 53.8%. Diese Sanktion kann höher sein als die Steuer auf dem nicht deklarierten Einkommen und setzt zudem kein Verschulden voraus.

²³⁴ Art. 175 Abs. 2 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG.

²³⁵ Art. 176 Abs. 2 DBG; Art. 56 Abs. 2 StHG.

²³⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_633/2012 vom 28. September 2012 E. 5.2 und Urteil des Bundesgerichts 2C_634/2012 vom 20. Oktober 2014.

Hat die steuerpflichtige Person hingegen ein nicht mit der Verrechnungssteuer belastetes Einkommen nicht deklariert, das die Steuerverwaltung vor Rechtskraft der Veranlagung entdeckt, wird sie nur dann wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wenn ihr die Steuerverwaltung Vorsatz nachweisen kann. Ausserdem ist die Busse in der Regel tiefer als das Einfache der Steuer.

Kann die Steuerverwaltung die mit der Verrechnungssteuer belastete Dividende keiner steuerpflichtigen Person zuordnen, kann sie die für die Dividende geschuldete Einkommenssteuer nicht erheben. In einem solchen Fall hat die steuerpflichtige Person einzig die Verrechnungssteuer zu tragen; eine Besteuerung der Dividende mit der Einkommenssteuer erfolgt nicht. Somit fährt eine steuerpflichtige Person, welche der Steuerverwaltung die Angaben vorenthält, die diese benötigt, um die Dividende zuordnen und besteuern zu können, besser als eine Person, welche ihre Beteiligung in der Steuererklärung angibt.

Daraus folgt, dass die aktuelle Praxis, wonach der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn die steuerpflichtige Person den mit der Verrechnungssteuer belasteten Ertrag nicht spontan deklariert, zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führt. So muss eine steuerpflichtige Person, die ihre Beteiligung an der dividendenzahlenden Gesellschaft, nicht aber die von dieser ausgeschüttete Dividende deklariert und der Steuerverwaltung durch Abfrage der WVK ermöglicht, diesen Vermögensertrag zu besteuern, neben der Einkommenssteuer auch die Verrechnungssteuer tragen. Hätte sie demgegenüber auch ihre Beteiligung nicht deklariert, würde sie «nur» mit der Verrechnungssteuer belastet. Hätte diese Person anstelle des mit der Verrechnungssteuer belasteten Ertrages andere Einkünfte nicht deklariert, würde sie im Falle der Entdeckung der verheimlichten Einkünfte vor Rechtskraft der Veranlagung nur dann wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wenn ihr die Steuerverwaltung in einem den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK genügenden Verfahren Vorsatz nachweisen kann.

VI. Zusammenfassung und Verbesserungsvorschlag

1. Die «Büchse der Pandora» ist geöffnet

Nach der griechischen Mythologie übergab Zeus der ersten Frau auf Erden, Pandora, eine Büchse und wies diese an, die Büchse an die Menschheit weiterzugeben, ihr aber zu verbieten, diese zu öffnen. Doch Pandora hielt sich nicht an diese Weisung, sondern öffnete die Büchse, woraufhin alle Laster und Untugenden aus ihr entwichen. Als die Büchse wieder geschlossen wurde, enthielt sie nur noch die Hoffnung.²³⁷

²³⁷ Vgl. Herder Lexikon, Griechische und römische Mythologie, Freiburg 1981.

So ähnlich erscheint die Lage nach den vom Bundesgericht vorgenommenen «Präzisierungen» in den Urteilen vom 11. Oktober 2011 und vom 16. Januar 2013. Diese ziehen eine Vielzahl von vom Bundesgericht wahrscheinlich nicht beabsichtigten Konsequenzen nach sich.

Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs erfüllt nämlich sämtliche vom EGMR aufgestellten Kriterien, welche eine «echte» Strafe charakterisieren, auf welche die Garantien von Art. 6 Abs. 1 EMRK anwendbar sind. Dies hat unter anderem zur Folge, dass die steuerpflichtige Person spätestens von der kantonalen Rekurskommission im Sinne von Art. 54 VStG persönlich anzuhören ist. Das verfassungsmässige Schuldprinzip untersagt zudem Strafen ohne Verschulden. Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs muss somit ein Verschulden voraussetzen. Die in Art. 6 Abs. 2 EMRK garantierte Unschuldsvermutung verlangt als Beweiswürdigungsregel, dass bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage keine vernünftigen Zweifel an der Schuld des Steuerpflichtigen bestehen dürfen.

Die Unschuldsvermutung verbietet zudem die strafrechtliche Haftung für fremdes Verschulden. Es ist daher nicht zulässig, einem Erben die Rückerstattung zu verweigern, wenn dieser keine Deklarationspflichten verletzt hat, sondern nur der Erblasser. Dasselbe gilt, wenn nur den – gesetzlichen oder vertraglichen – Vertreter des Steuerpflichtigen ein Verschulden trifft, nicht aber den Steuerpflichtigen selber.

Würde in Fällen, in denen die Steuerbehörde die vom Steuerpflichtigen nicht deklarierte Dividende vor Rechtskraft der Veranlagung beispielsweise durch Abfrage der WVK entdeckt und daher mit der Einkommenssteuer erfassen kann, bereits Fahrlässigkeit genügen, würde eine nicht sachgerechte Ungleichbehandlung mit der versuchten Hinterziehung von der Verrechnungssteuer nicht unterliegenden Einkünften entstehen. Die versuchte Steuerhinterziehung setzt nämlich Vorsatz voraus.

Auch bezüglich Höhe der Sanktion entstehen Unterschiede. Die verweigte Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann höher sein als die Steuer, welche auf die nicht deklarierte Dividende entfällt; bei der versuchten Hinterziehung beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.

Ausserdem verletzt ein nach rechtskräftiger Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eingeleitetes Strafverfahren den «ne bis in idem»-Grundsatz.

2. Verbesserungsvorschlag

Wie in der griechischen Mythologie verbleibt nach dem Öffnen der Büchse der Pandora die Hoffnung. Zur Hoffnung Anlass gibt einerseits die von Daniela Schneeberger eingereichte Motion und andererseits das jüngste Urteil des Bundesgerichts zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs. In seinem Urteil 2C_637/2016 vom 17. März 2017 hat

das Bundesgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen gutgeheissen, denen die Vorinstanzen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert hatten, weil sie in ihrem Wertschriftenverzeichnis zwar die Beteiligung an der GmbH deklariert hatten, deren einzige Gesellschafter sie waren, nicht aber die von der GmbH ausgeschüttete Dividende. Da die Steuerpflichtigen ihrer Steuererklärung den Auszug über ihr bei der GmbH bestehendes Kontokorrent beigelegt hatten, aus dem die Dividende ersichtlich ist, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die Steuerpflichtigen ihre Verpflichtung zur spontanen Deklaration des mit der Verrechnungssteuer belasteten Ertrags erfüllt hätten.²³⁸

Die Umsetzung der von Daniela Schneeberger eingereichten Motion²³⁹ bietet die Gelegenheit, die durch die verschärfte Praxis hervorgerufenen Verwerfungen zu beseitigen. Diese Verwerfungen lassen sich dadurch beseitigen, dass keine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs eintritt, wenn die Steuerverwaltung die Steuer auf dem mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögensertrag vor Rechtskraft der Veranlagung erheben kann. Diese Regelung beinhaltet eine Rückkehr zur Praxis vor den Urteilen des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 und 16. Januar 2013 sowie dem darauf abgestützten Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV datiert vom 11. März 2014.

In Anlehnung an das vom EGMR in der Rechtssache *Janosevic gegen Schweden* zu beurteilende (damalige) schwedische Recht soll der Rückerstattungsanspruch nicht verwirken, wenn die Steuerverwaltung trotz unvollständiger Deklaration die Einkommenssteuer auf dem verrechnungssteuerbelasteten Ertrag erheben kann oder hätte erheben können, oder wenn der Steuerpflichtige die Deklaration freiwillig nachholt.

Diese freiwillige Nachdeklaration muss vor Ablauf der Verwirkungsfrist von Art. 32 VStG erfolgen, also vor Ablauf von drei Jahren seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

Dabei soll es jedoch keine Rolle spielen, ob die Nachdeklaration vor oder nach Rechtskraft der Veranlagung erfolgt. Daher soll 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. Dies führt zu einer Gleichbehandlung der in einer Selbstanzeige offengelegten Einkünfte mit bzw. ohne Verrechnungssteuerabzug.

²³⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_637/2016 vom 17. März 2017 E. 3.5.

²³⁹ Dazu vorne Fn. 1.

Wird die Rückerstattungsberechtigung – wie vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zur Motion Schneeberger gewünscht – auf die Nachdeklaration von noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen beschränkt, würde diese Ungleichbehandlung bestehen bleiben.

Die Begrenzung der Nachdeklaration auf die Verwirkungsfrist von drei Jahren hat allerdings zur Konsequenz, dass in einem aufgrund einer straflosen Selbstanzeige ausgelösten Nachsteuerverfahren 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. Dies führt im Endeffekt zu einer Belastung durch einen Strafbzuschlag, 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.²⁴⁰

²⁴⁰ JÄGGI OLIVER/DALL'O ROGER, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der Verrechnungssteuer, StR 2014, 820 ff., 829.