

---

# Verwirkung des Rückerstattungs- anspruchs gemäss Art. 23 VStG



**Eduard Maibach**

lic. iur., dipl. Steuerexperte,  
Schweizerische Treuhandgesellschaft  
(Bern) AG, Bern

## Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 2018

Mit Entscheid vom 6. Februar 2018 hat das Bundesgericht eine Beschwerde i. S. Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf einem versehentlich nicht deklarierten Vermögensertrag abgelehnt. Damit hat das Bundesgericht die in BGE 2C\_637/2016 etwas geöffnete Praxis wieder rückgängig gemacht und fährt in Bezug auf den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer erneut eine harte Schiene. Dies gilt insbesondere im nachfolgend dargestellten Fall, in welchem auch mit der steuerlichen Aufrechnung der versehentlich vergessenen Dividende keine Einkommenssteuer anfällt.

### 1 Ausgangslage

Im November 2016 hatte die Steuerverwaltung des Kantons Bern den Steuerpflichtigen die definitiven Veranlagungen für das Jahr 2014 zugestellt. In den Veranlagungen wurde eine versehentlich in der Steuererklärung 2014 nicht aufgeführte Dividende von CHF 130 000.– aus der eigenen zu 100% gehaltenen Gesellschaft

---

steuerlich aufgerechnet, dies unter der Rubrik «Vermögensertrag nicht der Verrechnungssteuer unterliegend».

Die Dividende wurde jedoch mit dem Formular 103 gegenüber der ESTV deklariert und die Verrechnungssteuer ordnungsgemäss von der ausschüttenden Gesellschaft überwiesen.

Im Formular 3.1 der Berner Steuererklärung wurde der Vermögenssteuerwert eingetragen, die Zellen zur Dividende wurden jedoch versehentlich leer gelassen. Die Nichtdeklaration erfolgte nicht vorsätzlich. Die Steuerpflichtigen befanden im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung in Verhandlungen zum Verkauf sämtlicher Anteile ihrer Gesellschaft, welche sehr intensiv und zeitraubend waren. Dies ergibt sich auch bereits aus dem Umstand als mit der korrekten Deklaration der Dividende die Steuerpflichtigen aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen (Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf die Vermögenserträge plus CHF 50 000.–; Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 38 Abs. 1 lit. a des Berner Steuergesetzes [StG BE]) deutlich höhere Schuldzinsen hätten steuerlich in Abzug bringen können, wodurch das steuerbare Einkommen stets CHF 0.– betragen hätte.

Aus formalistischen Gründen verweigerte die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung die Vergütung der bereits abgeführten Verrechnungssteuer in Höhe von CHF 45 500.–, dies ge-

stützt auf das Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV, wonach eine Rückerstattung mangels erfolgter Deklaration vor der Veranlagung verwirkt sein soll.

Gegen die daraufhin erlassenen Einschätzungsvorschläge der Steuerverwaltung des Kantons Bern wurden mit Schreiben vom 29. November 2016 fristgerecht Einsprache erhoben. Die erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Hiergegen wurde im 2017 fristgerecht ein Rekurs/eine Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern eingereicht. Der Rekurs/Die Beschwerde wurden mit Schreiben Anfangs 2018 zugestellt.

Gegen den Rekursentscheid erhoben die Steuerpflichtigen entsprechend dem Dispositiv der Rekurskommission beim Bundesgericht Beschwerde. Die gegen Ende Januar 2018 eingereichte Beschwerde wurde mit Entscheid vom 6. Februar 2018 (d. h. nach rund 2 Wochen) vom Bundesgericht abgewiesen.

## 2 Rechtliche und steuerliche Würdigung

### 2.1 Sorgfaltspflicht vs. Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs

Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis, zuletzt in BGE 2C\_500/2017 vom 06.06.2017, gelten als Ausschlussgründe einer Rückerstattung grundsätzlich die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen, ebenso aber auch «überholende» Abklärungen der Veranlagungsbehörde, mit welchen diese in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen seien. Damit wird nach der vorliegend vertretenen Auffassung ein qualifiziertes Unterlassen seitens der Steuerpflichtigen verlangt, welches nicht ohne grossen Aufwand seitens der Steuerverwaltung festgestellt werden kann. Dass eine Überprüfung eines verrechnungssteuerlich relevanten Tatbestands seitens der Steuerverwaltung bei geringem Aufwand zu-

## Inhaltsverzeichnis

### 1 Ausgangslage

### 2 Rechtliche und steuerliche Würdigung

- 2.1 Sorgfaltspflicht vs. Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs
- 2.2 Normzweck von Art. 23 VStG
- 2.3 Verschulden
- 2.4 Grundsatz der Gleichbehandlung
- 2.5 Rückwirkung

### 3 Fazit

mutbar ist und zu keiner Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs führt, wurde bereits im Bundesgerichtsentscheid vom 17. März 2017 (BGE 2C\_637/2016) bestätigt.

Im vorliegend zu beurteilenden Fall lag weder eine Ermessensveranlagung vor noch musste die Steuerverwaltung nach der vorliegend vertretenen Auffassung durch überholende Abklärungen ermitteln, ob eine Dividendenzahlung erfolgt ist. Letzteres ergibt sich namentlich aus dem Umstand, als die Steuerverwaltung bei den Steuererklärungen im Sinne einer internen Kontrolle jeweils einen sogenannten Vermögensstandvergleich vornimmt, um festzustellen, ob sämtliche Einkünfte erfasst sind. Der für das Jahr 2014 vorgenommene Vermögensstandvergleich zeigt in auffälliger Weise, dass dieser ohne die Dividende von CHF 130 000.– nicht aufgeht, d. h. die Steuerverwaltung konnte sofort erkennen, dass gewisse Positionen in der Steuererklärung fehlen. Hinzu kommt, dass durch den einfachen Zugang der Steuerverwaltung in der elektronischen Wertschriftenverzeichnis-Kontrolle (WVK), welche standardmässig abgerufen wird, ohne grossen Aufwand eine versehentlich vergessene Dividende ermittelt werden konnte.

---

## VERWIRKUNG DES RÜCKERSTATTUNGSANSPRUCHS

Seitens des Bundesgerichts wird hier vorgebracht, dass in BGE 2C\_637/2016 ein Sonderfall gegeben war, wo die Steuerverwaltung aus der Beilage die nicht deklarierte Dividende ohne weiteres erkennen konnte. Eine solche Konstellation liege vorliegend jedoch nicht vor, da mit der Steuererklärung kein Beleg eingereicht wurde, der die Dividende direkt erkennen liess. Diese Argumentation ist m. E. stossend, da das Bundesgericht der Steuerverwaltung gleichsam keinerlei Sorgfaltpflichten bzw. nur das absolute Minimum auferlegt. Daraus sodann einen gänzlichen Rückerstattungsabschluss abzuleiten, ist nach der vorliegend vertretenen Auffassung damit nicht rechtens. Obwohl das Veranlagungsverfahren ein Massenverfahren darstellt, erfolgt der standardmässige Abgleich mit der WVK Datenbank im Rahmen der der Steuerverwaltung zumutbaren Sorgfaltpflicht. Dasselbe gilt für den Vermögensstandvergleich, welcher standardmässig bei jeder Steuererklärung durchgeführt wird. Damit wäre der Rückerstattungsanspruch in analoger Anwendung des Bundesgerichtsentscheids vom 17. März 2017 (BGE 2C\_637/2016), wonach die Beilage eines Auszuges als Deklaration genügt, nicht verwirkt und die Verrechnungssteuer an die Beschwerdeführer zurück zu erstatten.

### 2.2 Normzweck von Art. 23 VStG

Das Bundesgericht hält fest, dass nach seiner Praxis eine spontane Erstmeldung verlangt wird, um den Anspruch auf Rückerstattung nicht zu verwirken. Da die Meldung vorliegend erst auf die Frage der Steuerverwaltung erfolgte, ob u. U. eine Dividende nicht deklariert wurde, sei der Rückerstattungsanspruch verwirkt.

Die Pflichten zur ordnungsgemässen Deklaration als Voraussetzung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ergeben sich aus den Artikeln 124 Abs. 2 und 125 DBG. Diese Grundsätze gelten auch für die Zwecke von Art. 23 VStG. Eine ordnungsgemässe Deklaration liegt dem-

nach vor, wenn der Empfänger oder die Empfängerin die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das entsprechende Vermögen vollständig und fristgerecht in der nächstfolgenden Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert. Konkreter ist der Begriff der ordnungsgemässen Deklaration im Gesetz nicht geregelt. Entsprechend musste er in der Praxis und durch das Bundesgericht ausgelegt werden. Die ordnungsgemässe Deklaration wurde schlussendlich mit dem Kreisschreiben 40 der ESTV sehr restriktiv ausgelegt.

Der Auslegungsansatz der ESTV und des Bundesgerichts geht zu weit und ist m. E. nicht mit dem Normzweck von Art. 23 VStG zu vereinen.

Die Unrechtmässigkeit dieser Rückerstattungsverweigerung ergibt sich auch aus der vom Bundesrat geforderten Praxisanpassung in Bezug auf die Auslegung des Art. 23 VStG wonach die Voraussetzungen für eine ordnungsgemässe Deklaration gelockert werden sollen. Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer soll gemäss der Botschaft des Bundesrats zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes – trotz fehlender Deklaration in der Steuererklärung – nämlich nicht mehr verwirken, wenn nachdeklariert wird oder die Steuerbehörde die Leistung aufrechnet. Vorausgesetzt ist, dass dies vor Ablauf der Einsprachefrist der Veranlagungen erfolgt und die Nichtdeklaration in der Steuererklärung fahrlässig war. Dies dürfte bei qualifizierten Beteiligungen grundsätzlich immer der Fall sein, da durch die privilegierte Dividendenbesteuerung jeweils eine tiefere Einkommenssteuerbelastung als die 35% Verrechnungssteuer und damit keine tatsächliche Steuereinsparung resultiert, welche ein vorsätzliches bzw. eventualvorsätzliches Verhalten zu begründen vermag.

Dieser Ansatz ist zu begrüssen. Bei lediglich fahrlässiger Nichtdeklaration soll nämlich keine übermässige Belastung durch die Einkommens- und die Verrechnungssteuer entstehen, was oft als Strafe empfunden wird.

Diese neuen Auslegungsbestimmungen zu Art. 23 VStG widerspiegeln m. E. den tatsächlichen Willen des Gesetzgebers und den Normzweck von Art. 23 VStG, dass die Verrechnungssteuer eine reine Sicherungssteuer darstellt und nicht – wie dies aktuell der Fall ist – als Grundlage für eine generelle und unverhältnismässige Pönalisierung genutzt wird. Dieser Sicherungszweck wird nämlich vorliegend eben gerade verfehlt, indem eine Verrechnungssteuer von CHF 45 500.– einbehalten wird, um eine Einkommenssteuer von CHF 0.– (auch nach Aufrechnung des Vermögensertrags von CHF 130 000.–) sicherzustellen. Der pönale Charakter liegt auf der Hand, da die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer einer Gesamtsteuerbelastung bzw. einer Busse von 45 500% (fünfundvierzigtausend Prozent) entspricht. Diese übermässige Pönalisierung ist nicht verfassungskonform, verstösst gegen das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung sowie gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Weiter lässt sich eine derartige Pönalisierung weder durch die strafrechtlichen Bussennormen noch durch die nachsteuerrechtlichen Normen stützen.

## 2.3 Verschulden

Die Rekurskommission des Kantons Bern als Vorinstanz hat in seinem vorinstanzlichen Entscheid aufführt, dass das Bundesgericht bisher nie abschliessend entschieden hat, ob prinzipiell ein vorwerfbares Verhalten erforderlich ist, um die Rückerstattung zu verweigern. Die heute gelebte, reine Verobjektivierung der Nichtdeklaration greift zu kurz.

Mit dem Wortlaut «[...] entgegen gesetzlichen Bestimmungen [...]» im Art. 23 VStG wird m. E. eine bewusste Handlung des Pflichtigen angesprochen. Diese fehlt bei einer Veranlagung wie vorliegend, dies auch nach Berücksichtigung der Dividenden von CHF 0. Auch BERNHARD ZWAHLEN führt im Kommentar zum Schweize-

rischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG) 2. Aufl. 2012, Art. 23, Note 5 aus, dass aus den Materialien klar hervorgeht, dass sich die gesetzgebenden Räte von der Vorstellung trieben liessen, die Nichtdeklaration sei ein Vorgehen, welches sich die steuerpflichtige Person zuschreiben muss, weil sie das ja eigentlich nur bewusst nicht deklarieren kann. Die Verrechnungssteuer wurde somit offensichtlich durch die Deklarationsklausel zur Defraudantensteuer. Der reine Fehler kann damit nicht gemeint sein und ist nicht geregelt.

## 2.4 Grundsatz der Gleichbehandlung

Im Veranlagungsverfahren, welches auf eine gesetzeskonforme Besteuerung abzielt, wird eine Besteuerung der Situation vorgenommen, wie wenn die Vermögenserträge in den jeweiligen Jahren ordentlich deklariert worden wären. Eine steuerpflichtige Person, welcher ein Deklarationsfehler unterläuft und bei welcher eine Korrektur erfolgt, darf damit nicht schlechter gestellt werden als eine andere Person in der gleichen wirtschaftlichen Situation, welche die Deklaration vollständig vornimmt und welcher kein solcher Deklarationsfehler unterläuft. Es ist eben gerade der Zweck der im Veranlagungsverfahren bestehenden Prüfungspflichten der Steuerbehörden, eine korrekte Veranlagung zu erhalten und allfällige Fehler zu korrigieren bzw. bei Unklarheiten mittels einer Aktenaufgabe Zusatzangaben zu verlangen.

Eine Ungleichbehandlung erfolgt aber eben gerade dann, wenn die Steuerbehörden einen versehentlich erfolgten Fehler erkennen und diesen korrigieren, dabei aber die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gänzlich verweigern. Die Ungleichbehandlung liegt vorliegend m. E. auf der Hand und lässt sich keineswegs rechtfertigen. Das Bundesgericht erkennt hier keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, da es jedem Kanton obliegt, die eigenen Dokumenta-

tionsanforderungen festzulegen. Dass damit zwei Steuerpflichtige in unterschiedlichen Kantonen rein gestützt auf unterschiedliche Belege steuerlich unterschiedlich behandelt werden sollen, würdigt das Bundesgericht leider nicht.

Fakt ist, dass gemäss dem Gleichbehandlungsgebot «Gleiches nach Massgabe des Gleichen gleich und Ungleiches nach Massgabe des Ungleichen ungleich» zu behandeln ist. Zwei identische Fälle mit gleicher Steuerpflicht, jedoch mit unterschiedlichen Wohnsitzkantonen unterschiedlichen Dokumentationsanforderungen an die Steuererklärung, stellen nach der vorliegend vertretenen Auffassung nicht «Ungleiches» im rechtlichen/steuerlichen Sinne dar.

### 2.5 Rückwirkung

Die ESTV verweigerte in jeglicher Hinsicht eine Rückwirkung der angestrebten Praxisänderung in Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG, dies mit der Begründung, es bestehe keine gesetzliche Grundlage für eine Rückwirkung.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV eine reine Praxisanweisung darstellt, selbst jedoch keinen gesetzlichen Charakter aufweist. Die aktuellen politischen Gespräche zeigen klar, dass die im Kreisschreiben Nr. 40 festgelegte Praxis nicht dem Normzweck von Art. 23 VStG entspricht und daher anzupassen ist. Seitens der Steuerbehörden wird diesbezüglich argumentiert, es fehle aktuell an der gesetzlichen Grundlage für die neue Praxisanwendung. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, da der bestehende Art. 23 VStG m.E. bereits im Sinne einer Generalklausel eine genügende Grundlage für die neue Praxis darstellt.

Weiter ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die unechte Rückwirkung wie sie vorliegend zu qualifizieren wäre, zulässig ist, sofern ihr nicht wohlverworbene Rechte bzw. das Prinzip des Vertrauensschutzes

entgegenstehen. Mit der beabsichtigten Gesetzesänderung werden keine wohlverworbene Rechte oder sonst wie der Vertrauensschutz verletzt.

Die Verweigerung der ESTV, die neue Regelung auf noch offene Verfahren anzuwenden, ist rein fiskalistisch motiviert und lässt sich nicht rechtfertigen. Aufgrund der Eingaben im Vernehmlassungsverfahren zum Art. 23 VStG wird die Ausgestaltung der Übergangsbestimmungen (Art. 70d) stark kritisiert und als «nicht bundesgerichtstauglich» bezeichnet (vgl. Vernehmlassung z. B. von ExpertSuisse, Treuhand Suisse, Staatsrat Kanton Wallis). Die Praxis hat gezeigt, dass eine Anwendung neuer bzw. konkreterer Bestimmungen durchaus rückwirkend, d. h. für alle noch offenen Fälle Anwendung finden kann.

In der Botschaft hält der Bundesrat folgendes fest: *«[...] In der Vernehmlassung wurde teils gefordert, dass eine Nachdeklaration oder Aufrechnung bis zur Rechtskraft der Einkommens- und Vermögenssteueranmeldung zuzulassen sei. Dies ist aus folgenden Gründen abzulehnen: Die steuerpflichtige Person ist gehalten, die Veranlagungsverfügung zu prüfen. Sie muss aufgrund ihrer Sorgfalts- und Deklarationspflicht eine Nichtdeklaration erkennen und das Versäumte nachdeklarieren. Die Möglichkeit zur Nachdeklaration während der Einsprachefrist erlaubt es, die bei der Deklaration verletzte Sorgfalts- und Deklarationspflicht zu beheben. Die steuerpflichtige Person, die ihren Pflichten auch bei der Prüfung der Veranlagung nicht nachkommt, nimmt eine unvollständige Veranlagung in Kauf. Damit ist die Nichtdeklaration nicht mehr fahrlässig, sondern eventualvorsätzlich. Dass die (eventual)vorsätzliche Nichtdeklaration zur Verwirkung der Rückerstattung führen soll, wird durch das Vernehmlassungsergebnis gestützt. Entsprechend ist eine Befristung der Nachdeklaration bis zum Ablauf der Einsprachefrist sachgerecht. [...]*»

Diese Rückwirkungsklausel ist einerseits zwar

zu begrüssen, geht andererseits m.E. zu wenig weit, indem Fälle, welche vor höheren Instanzen in Folge bereits erfolgter Einsprache-Erhebung hängig sind, per se ausgeschlossen werden. Aus diesem Grund drängt sich m.E. eine offenere Rückwirkungsbestimmung auf. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung des Umstands, dass das Inkraft-Treten der neuen Bestimmungen voraussichtlich frühestens auf den 1. Januar 2020 erfolgen wird.

### 3 Fazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die heute gelebte Praxis der Steuerbehörden wie auch des Bundesgerichts nach der vorliegend vertretenen Auffassung sowohl gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aber auch gegen den vom Verrechnungssteuergesetz verfolgten Sicherungszweck verstösst. Ein Steuerpflichtiger, der versehentlich eine Dividende vergisst und welche seitens der Steuerverwaltung aufgerechnet wird, soll so gestellt werden, wie wenn er die Angaben bereits anlässlich der ordentlichen Steuererklä-

rung deklariert hätte. Eine Nichtgewährung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer führt zu einer unverhältnismässigen Bestrafung, welche sich m.E. nicht rechtfertigen lässt.

Es ist zu bedauern, dass das Bundesgericht den Normzweck von Art. 23 VStG fiskalistisch auslegt. Es ist nicht nachvollziehbar, dass die Verrechnungssteuer, welche eine Sicherungssteuer darstellt, gleichsam als Busseninstrument missbraucht wird, dies insbesondere in Fällen wie vorliegend, wo auch mit Berücksichtigung des Vermögensertrags keinerlei Steuerverkürzung eintritt (die Einkommenssteuer beträgt auch nach Aufrechnung CHF 0.–), d. h. grundsätzlich keine Sicherung mit der Verrechnungssteuer angezeigt wäre. Sodann ist eine Busse von 45 500 Prozent weder verhältnismässig noch gesetzes-/verfassungskonform.

Analog zur neuen Praxis beim Meldeverfahren wäre bei einer versehentlichen Nichtdeklaration vielmehr eine Ordnungsbusse sachgerecht, da mit dieser eine abgestufte und verhältnismässige Pönalisierung, wie diese im Strafrecht und Nachsteuerrecht generell Anwendung findet, erreicht werden kann.