

April 2019/ Nr. 70



Zuger Steuer Praxis

Neue Arbeitsformen

Fahrlässige Nichtdeklaration einer Dividende: Änderung betreffend die Verrechnungssteuer

Katja Lötscher
GHM Partners AG
Senior Associate, eidg. dipl. Steuerexpertin und
eidg. dipl. Wirtschaftsprüferin

Reto Giger
GHM Partners AG
Partner, lic. iur., eidg. dipl. Steuerexperte



Katja Lötscher

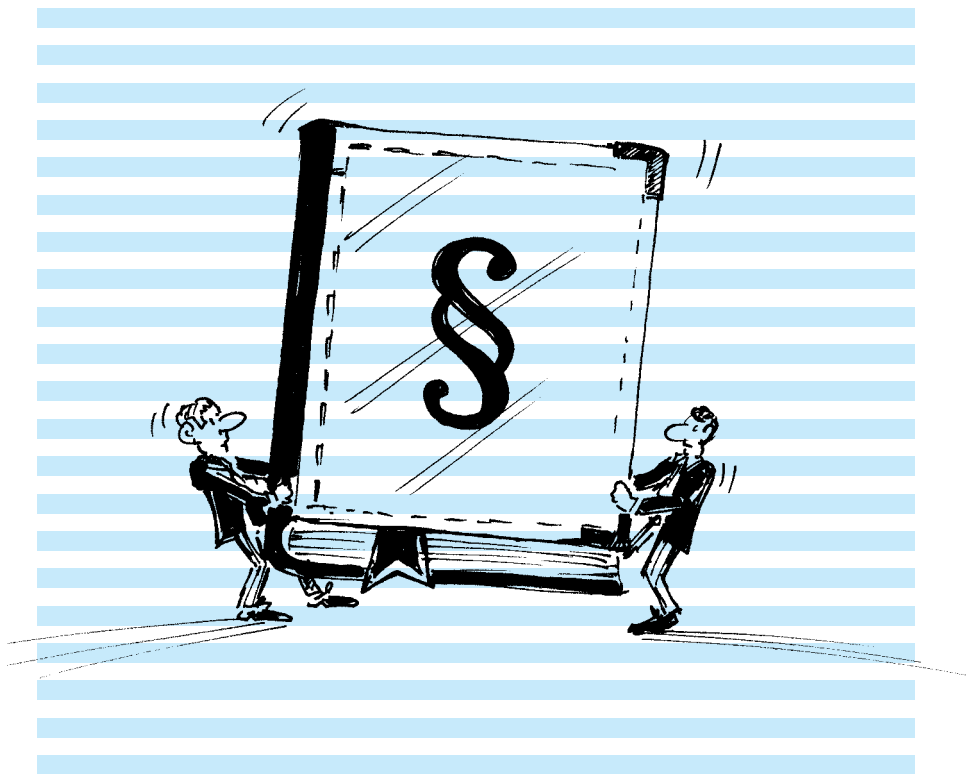


Reto Giger

Das Parlament hat eine Gesetzesänderung beschlossen, mit der bei fahrlässiger Nichtdeklaration eine Doppelbelastung durch die Einkommens- und Verrechnungssteuer vermieden werden soll. Der neue Artikel 23 Absatz 2 des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) ist rückwirkend per 01. Januar 2019 in Kraft getreten.

Nachdem das Bundesgericht in zwei Urteilen in den Jahren 2011 und 2013 die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Deklaration von Einkünften aus beweglichem Vermögen präzisiert hat, ist die Praxis für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die Steuerverwaltungen verschärft worden. In vielen Fällen führte

diese Praxisverschärfung dazu, dass die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet und damit zu einer definitiven Steuerbelastung wurde, zusätzlich zur Einkommenssteuerbelastung. Da die Verrechnungssteuer primär als Sicherungssteuer für die Einkommenssteuer ausgestaltet worden war, ist diese doppelte Belastung bei der Verrechnungssteuer und Einkommenssteuer aus steuersystematischer Sicht insbesondere bei fahrlässig nicht korrekter Deklaration stossend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung plant, ein Kreisschreiben zu erlassen, welches das bisherige Kreisschreiben Nr. 40 zur Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rück-

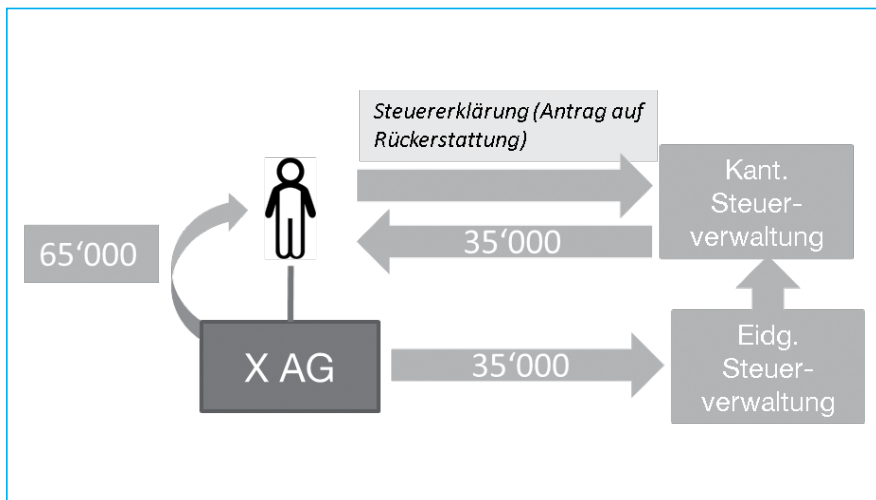


erstattung der Verrechnungssteuer ersetzt. Mit den entsprechenden Vorbereitungsarbeiten wurde begonnen. Der erste Entwurf des neuen Kreis Schreibens soll im Herbst 2019 vorliegen.

Nachfolgend wird zunächst die Grundkonzeption der Verrechnungssteuer erläutert. Danach werden die gesetzliche Neuerung, welche am 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist, und die Übergangsbestimmungen für noch nicht rechtskräftige Fälle erläutert.

1. Grundkonzeption der Verrechnungssteuer und -entlastung

Die Funktionsweise der Verrechnungssteuer und deren Entlastung sei an einem Beispiel erläutert: Die X AG beschliesst am 24.12.2018 eine Dividende von CHF 100 000 an ihren Alleinaktionär, welcher in Zug steuerpflichtig ist, auszuschütten. Die X AG bezahlt die Verrechnungssteuer von CHF 35 000 an die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV und überweist ihrem Alleinaktionär die Nettodividende von CHF 65 000.



Der Alleinaktionär deklariert in seiner Einkommenssteuererklärung 2018 im Wertschriftenverzeichnis seine qualifizierte Beteiligung an der X AG und die Bruttodividende von CHF 100'000. Die

Verrechnungssteuer von CHF 35'000 wird durch die Steuerverwaltung an den Aktionär zurückerstattet, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

Voraussetzungen zur Rückerstattung	Gesetzliche Grundlage	Prüfung
Der Alleinaktionär hat seinen Wohnsitz am 24.12.2018 im Inland.	Art. 22 Abs. 1 VStG	✓
Der Alleinaktionär hat am 24.12.2018 das Recht zur Nutzung der Aktien an der X AG.	Art. 21 Abs. 2 VStG	✓
Es liegt keine Steuerumgehung vor.	Art. 21. Abs. 2 VStG	✓
Der Alleinaktionär hat in der Steuererklärung 2018 die Dividenden form- und fristgerecht deklariert.	Art. 23 VStG	✓
Die Rückerstattung wurde mit der Steuererklärung 2018 bei der kant. Steuerverwaltung beantragt.	Art. 29 Abs. 1 VStG	✓
Der Antrag wurde fristgerecht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die steuerbare Leistung fällig wurde (in casu 2018) gestellt.	Art. 32 VStG	✓
Fazit: Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von CHF 35'000 erfüllt.		

2. Gesetzliche Änderung ab 1.1.2019

Am 28. September 2018 haben die Eidgenössischen Räte eine Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) verabschiedet. Die in Artikel 23 VStG erwähnte Deklarationspflicht als Voraussetzung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt zwar unverändert bestehen, jedoch wurde in Absatz 2 der Begriff der ordentlichen Deklaration mit einer zeitlichen und einer auf das Verhalten der steuerpflichtigen Person bezogenen Schranke näher umschrieben:

*²Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung **fahrlässig** nicht angegeben wurden und in einem noch **nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:***

- a. nachträglich angegeben werden; oder*
- b. von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.*

Falls nun der Steuerpflichtige in der Steuererklärung die Dividende nicht deklariert, erhält er mit der eingeführten Gesetzesänderung die Verrechnungssteuer zurück, falls die Nichtdeklaration fahrlässig war und

die Aufrechnung oder Nachdeklaration in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren erfolgt. Ob der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde die Korrektur vornimmt, ist nicht entscheidend. Im Weiteren wird auch bei Selbstanzeigen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich möglich – jedoch nur bei fahrlässiger Nichtdeklaration.

Diesbezüglich stellt sich die Frage, was als «fahrlässig» gilt. Aus strafrechtlicher Sicht handelt jemand fahrlässig, wenn er die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder nicht erkennen kann. Fahrlässigkeit liegt i.d.R. auch dann vor, wenn die steuerpflichtige Person von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ihrer Angaben keine Kenntnis hatte und in Anbetracht ihres Wissensstandes nicht kennen konnte. Gemäss langjähriger Gerichtspraxis ist jedoch zu beachten, dass die Fachkenntnisse von Beratern dem Wissensstand des Steuerpflichtigen angerechnet werden. Es ist zu vermuten, dass die Veranlagungsbehörden oder das Bundesgericht zu präzisieren haben, in welchen Fällen eine Nichtdeklaration eines steuerbaren Vermögensertrags als fahrlässig gilt und in welchen Fällen eine eventualvorsätzliche, versuchte

oder vollendete Steuerhinterziehung anzunehmen ist.

Im Rahmen der straflosen Selbstanzeige wurde die Rückerstattung der inländischen Verrechnungssteuer bislang verwehrt. Mit der Gesetzesänderung ist nun die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch in Fällen der straflosen Selbstanzeige grundsätzlich möglich, wobei auch in diesen Fällen die Prüfung des Tatbestands der Fahrlässigkeit notwendig ist. Dieser «Nebenschauplatz» ist aufgrund der jüngst publizierten Zahlen über Nachdeklarationen auch im Kanton Zug nicht unwesentlich.

3. Übergangsbestimmung für noch nicht rechtskräftige Fälle

Parallel zu der erwähnten Gesetzesänderung in Artikel 23 VStG wurde folgende Übergangsbestimmung in Art. 70d VStG verankert:

Art. 23 Absatz 2 gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

Diese Übergangsbestimmung führt dazu, dass Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für steuerbare Erträge, welche im Jahr 2014 oder später fällig geworden sind

und die per 01.01.2019 noch nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheids waren, neu beurteilt werden.


Dies umfasst namentlich Sachverhalte, bei denen:

- die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zuständige kantonale Steuerbehörde noch keinen Entscheid über den Rückerstattungsanspruch erliess, oder
- gegen den Entscheid dieser Steuerbehörde Einsprache erhoben wurde und noch kein Einspracheentscheid vorliegt oder dieser bei Inkrafttreten des neuen Rechts noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist.

Auch in diesen Fällen muss jedoch sichergestellt werden, dass die in Artikel 32 VStG vorgeschriebenen Fristen (3 Kalenderjahre nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung oder 60 Tage bei Fällen, bei welchen die Verrechnungssteuer aufgrund Beanstandung der ESTV entrichtet worden ist) eingehalten werden. Es ist folglich wesentlich, wie sich ein Sachverhalt zeitlich präsentiert.

4. Ausblick

Die per 1.1.2019 in Kraft getretene Gesetzesänderung bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist aus Sicht der Steuerpflichtigen sehr zu begrüssen. Eine Nicht-



Deklaration einer Dividende führt nun nicht mehr automatisch dazu, dass die Verrechnungssteuer nicht zurückerstattet wird – dies jedoch nur in Fällen, bei denen dies aus Fahrlässigkeit geschah und die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist. Dadurch rückt der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer für die Einkommenssteuer wieder mehr in den Vordergrund. Eine ganz andere Frage (welche vorliegend nicht behandelt

wird) hingegen ist, ob die Daseinsberechtigung der schweizerischen Verrechnungssteuer in der heutigen Ausgestaltung an sich noch sachgerecht ist. Gerade im internationalen Verhältnis bieten andere Standorte keine oder viel tiefere Quellensteuerbelastungen auf Dividendenausüttungen an. Für Investitionen oder Ansiedlungen ist die schweizerische Verrechnungssteuer im internationalen Vergleich nicht förderlich.