
Rückerstattung der Verrechnungssteuern: Praxis verschärft

Seit der Publikation des Kreisschreibens 40 der Eidgenössischen Steuerverwaltung gilt eine neue Praxisregelung rund um die Verrechnungssteuer. Unser Überblick.



*Reto Giger,
Partner bei GHM
Partners AG, lic. iur.,
dipl. Steuerexperte
reto.giger@
ghm-partners.com*



*Käthi Frischkopf,
GHM Partners AG,
dipl. Treuhand-
expertin,
kaethi.frischkopf@
ghm-partners.com*

Aufgrund der Bundesgerichtsentscheide 2C_95_2011 vom 11. Oktober 2011 sowie 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im März dieses Jahres das Kreisschreiben 40 herausgegeben. Es trat mit seiner Publikation in Kraft. Das Verrechnungssteuergesetz (insbesondere Art. 23) und die entsprechende Verordnung haben in diesem Bereich keine Änderung erfahren.

Im Hinblick auf den kommenden Jahresabschluss empfiehlt es sich jedoch, den Leistungsaustausch zwischen Aktionär und Gesellschaft noch sorgfältiger zu beurteilen. Denn gestützt auf die neue Praxis droht in vielen Fällen eine Verwirkung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung, wo bisher noch Kulanz herrschte.

Bisherige Praxis

Die Aufrechnung von geldwerten Leistungen an nahe stehende Personen führte in vielen Fällen nicht zu einer verrechnungssteuerlichen Zusatzbelastung. Dies insbesondere unter der Voraussetzung, dass

die weiteren Voraussetzungen für eine VST-Entlastung gemäss Art. 22 VStG vorlagen. Eine Aufrechnung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens führte faktisch «lediglich» zu Gewinn- und Einkommenssteuerfolgen; die Verrechnungssteuer wurde als Sicherungssteuer eingesetzt, und führte nicht automatisch zu einer steuerlichen Zusatzbelastung. Auch bisher führte jedoch eine Deklaration nach Eintritt der Rechtskraft bzw. eine Nichtdeklaration in Hinterziehungs- oder Betrugsabsicht zur Verwirkung des Anspruchs auf Entlastung.

Neue Praxis: dreifache Unterscheidung

Gemäss Kreisschreiben wird zwischen den nachfolgenden drei Fallkonstellationen unterschieden:

- Ordnungsgemässe Deklaration i.S. von Art. 23 VStG
- Nicht ordnungsgemässe Deklaration i.S. von Art. 23 VStG
- Ermessenseinschätzung

Als ordnungsgemässe Deklaration i.S. von Art. 23 VStG gilt, wenn Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, in der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Behörde einzureichen ist, deklariert (KS 40 Ziff. 3.1) werden. Ebenfalls ordnungsgemäss handelt, wer Einkünfte spontan, jedoch bis spätestens zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung deklariert.

Neu ist eine Deklaration aber nicht mehr ordnungsgemäss, wenn sie aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften erfolgt (Ziff. 3.2) oder die Deklaration nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung erfolgt.

Nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen i.S. von Art. 130 Abs. 2 DBG vor und wird eine Steuererklärung als Beweismittel im Rahmen des Einspracheverfahrens gemäss Art. 132 DBG eingereicht, wird unter der Voraussetzung der vollständigen Deklaration des Einkommens und Vermögens eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt. Die Voraussetzungen für eine ordnungsgemässe Deklaration sind dann gegeben.

Steuerliche Würdigung

Das Kreisschreiben 40 bezieht sich auf den Rückerstattungsanspruch von natürlichen Personen und nicht den von juristischen Personen. Weiter nicht betroffen ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen. Die Verrechnungssteuer an und

für sich gilt als Sicherungssteuer und verpflichtet den Steuerpflichtigen sowohl das Einkommen als auch das Vermögen vollständig und periodengerecht zu deklarieren. Laut Art. 123 Abs. 1 DBG stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (sog. «Mitwirkungsverfahren»). Mit der Umsetzung dieses KS 40 wird dem Steuerpflichtigen die Verantwortung in diesem Bereich vollständig übertragen. Aus Sicht der Steuerbehörde wird das Verfahren vereinfacht.

Gemäss Art. 32 Abs. 1 VSTG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Im Kreisschreiben wird nicht ausgeführt wie zukünftig dieser Verwirkungsperiode von drei Jahren zu begegnen ist. Durch eine konsequente Anwendung des KS 40 wird dieser Artikel für Steuerpflichtige im ordentlichen Veranlagungsverfahren mit Wohnsitz im Inland praktisch hinfällig.

Man fragt sich, weshalb die Wirkung dieser Belastung als «Busse» nicht zwingend ein Verschulden (Fahrlässigkeit oder Vorsatz) voraussetzt. Der Gesetzestext wie auch die bisherigen Bundesgerichtsentscheide klären diese Frage nicht.

Konsequenzen

Als Konsequenz der neuen Praxis wird im Falle einer Nachdeklaration aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder Intervention der Steuerbehörde bei nicht deklarierten Erträgen oder Vermögenswerten die Rückerstattung der Verrechnungssteuer automatisch verweigert. Im Bereich KMU ist ein besonderes Augenmerk auf die geldwerten Leistungen und verdeckten Gewinnausschüttungen an die Aktionäre zu legen.

Worauf zu achten ist

Der Steuerpflichtige muss (wie bisher) gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen. Ebenfalls wie bisher gilt, dass geschäftsmässig nicht begründete Aufwände nicht in die Erfolgsrechnung einer juristischen Person gehören.

Allerdings sind nicht alle Sachverhalte im Umfeld der Jahresrechnung immer klar zuzuordnen. Um dadurch mögliche negative Folgen zu vermeiden, empfiehlt es sich, den Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Inhaber sorgfältig zu regeln und klare Verhältnisse zu schaffen. Im Sinne der Buchführung heisst dies, auf allen Positionen, wo Zweifel an der vollständigen geschäftsmässigen Begründetheit bestehen, einen angemessenen Privatanteil zu verbuchen.