



Verrechnungssteuer

Bern, 11. März 2014

Kreisschreiben Nr. 40

Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG

1. Einführung

Das Bundesgericht hat mit den Urteilen 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 die Voraussetzungen präzisiert, welche gemäss Artikel 23 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21; VStG) zur Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer führen.

Aus dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht hervor, dass das Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Dezember 1978 über die teilweise Änderung der Praxis bezüglich der Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (nachfolgend als Kreisschreiben Nr. 8 bezeichnet) sowie das Kreisschreiben Nr. 14 vom 29. Dezember 1988 der ESTV über die teilweise Änderung der Praxis betreffend die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Ermessensveranlagung; Nachtrag zum Kreisschreiben Nr. 8 vom 8. Dezember 1978 (nachfolgend als Kreisschreiben Nr. 14 bezeichnet) in gewissen Fällen nicht mit Artikel 23 VStG vereinbar sind. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person in den Genuss einer Rückerstattung gelangen kann, ohne ihre Pflicht zur ordnungsgemässen Deklaration ausreichend erfüllt zu haben.

Das vorliegende Kreisschreiben berücksichtigt die vom Bundesgericht in den Urteilen vom 11. Oktober 2011 und vom 16. Januar 2013 festgehaltenen Grundsätze und umschreibt die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Artikel 23 VStG.

2. Gesetzliche Grundlage

Gemäss Artikel 23 VStG verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt.

Diese Deklarationspflicht ergibt sich aus Artikel 124 Absatz 2 und Artikel 125 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG).

3. Auslegung der gesetzlichen Grundlage

Da der Wortlaut von Artikel 23 VStG bezüglich des Zeitpunkts sowie der Art und Weise der Deklaration von mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften Interpretationsspielraum offen lässt, werden nachfolgend die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne der Erwägungen des Bundesgerichts näher umschrieben.

3.1 Ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Artikel 23 VStG

Die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, gelten dann als ordnungsgemäss deklariert, wenn die steuerpflichtige Person sie in der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen ist, deklariert.

Ausserdem gelten die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte, welche spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuerklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, ebenfalls noch als im Sinne von Artikel 23 VStG ordnungsgemäss deklariert (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_80/2012, Erw. 2.2). Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person der Steuerbehörde Einkommens- oder Vermögensbestandteile vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht nicht deklariert hat und dieser Umstand durch die Steuerbehörden entdeckt worden ist (vgl. insbes. Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 1996, publ. im Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, 166).

Die steuerpflichtige Person, welche die der Verrechnungssteuer unterliegenden Einkünfte gemäss den vorstehenden Ausführungen der zuständigen Steuerbehörde angibt, hat diese im Sinne von Artikel 23 VStG ordnungsgemäss deklariert. Unter dem Vorbehalt, dass die übrigen Voraussetzungen gemäss dem VStG und der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) allesamt erfüllt sind, steht ihr ein Rückerstattungsanspruch zu.

3.2 Nicht ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Artikel 23 VStG

Eine Deklaration von mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften, die nicht den unter Ziffer 3.1 hievor erwähnten Voraussetzungen genügt, gilt nicht mehr als ordnungsgemäss. Demzufolge ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in solchen Fällen zu verweigern.

Als nicht mehr ordnungsgemässe Deklarationen im Sinne von Artikel 23 VStG gelten insbesondere folgende Sachverhalte:

- Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung.
- Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolgt aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften. 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.

- Die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Erben erfolgt im Rahmen einer spontanen Selbstanzeige gemäss Artikel 153a, Artikel 175 Absätze 3 und 4 DBG sowie Artikel 53a und Artikel 56 Absätze 1^{bis} und 1^{ter} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Die Deklaration von mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung (siehe Ziffer 3.1 hiervor) gilt als nicht ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Artikel 23 VStG. Der Verzicht auf die Eröffnung eines Strafverfahrens im Bereich der direkten Steuern lässt den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht wieder aufleben.

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 im Sinne von Ziffer 3.1 des vorliegenden Kreisschreibens nachzukommen.

3.3 Ermessenstaxation

Kommt die steuerpflichtige Person ihren Verfahrenspflichten nicht nach, indem sie keine Steuererklärung einreicht oder indem sie ihre Einkünfte nur teilweise deklariert, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von Artikel 130 DBG und Artikel 46 Absatz 3 StHG vor.

Die Einreichung der Steuererklärung als Beweismittel im Rahmen eines Einspracheverfahrens gemäss Artikel 132 Absatz 3 DBG und Artikel 48 Absatz 2 StHG unter vollständiger und korrekter Deklaration des beweglichen Vermögens und seines Ertrages kann einer ordnungsgemässen Deklaration im Sinne von Ziffer 3.1 hievor gleichgestellt werden, sofern auf die Einsprache einzutreten ist.

Bezieht sich die Ermessenstaxation auf eine teilweise unvollständige Deklaration der Einkommensbestandteile, gelten die Grundsätze gemäss Ziffern 3.1 und 3.2 dieses Kreisschreibens. Gehören zu den in der Steuererklärung bereits deklarierten Einkommensbestandteilen die mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge, besteht ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter der Bedingung, dass die übrigen Voraussetzungen gemäss VStG und VStV erfüllt sind.

Hat die steuerpflichtige Person gar keine Steuererklärung eingereicht, ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in jedem Fall verwirkt.

4. Meldeverfahren

Die Gewährung des Meldeverfahrens durch die ESTV an eine verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft im Sinne von Artikel 20 VStG und der Artikel 24ff. VStV entbindet die Leistungsempfängerin nicht von ihrer Pflicht, den Ertrag persönlich gemäss den Ziffern 3.1 und 3.3 des vorliegenden Kreisschreibens zu deklarieren.

5. Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben tritt mit seiner Publikation in Kraft. Gleichzeitig werden die Kreisschreiben Nr. 8 und Nr. 14 aufgehoben.