

Per E-Mail an:

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV  
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben  
zHd. von Frau Nicole Krenger  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

E-Mail Adresse: [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch)

Zürich, 17. Oktober 2017

**Vernehmlassungsverfahren über die Verrechnungssteuer zur Erweiterung des Anspruchs auf Verrechnungssteuer-Rückerstattung (Frist: 19.10.2017): Stellungnahme von EXPERTsuisse**

Sehr geehrte Frau Krenger

Wir beziehen uns auf das Schreiben von Herrn Bundesrat Ueli Maurer betreffend das am 28. Juni 2017 eröffnete Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG) und der Erweiterung des Anspruchs auf Verrechnungssteuer-Rückerstattung und bedanken uns für die Möglichkeit, zur Vorlage Stellung nehmen zu können.

**1 Grundsätzliches**

Im Grundsatz begrüssen wir die geplanten Änderungen des Verrechnungssteuergesetzes zur Einschränkung der Verwirkung des Verrechnungssteuerrückerstattungs-Anspruchs für natürliche Personen. Die vorgeschlagenen Änderungen gehen in die richtige Richtung. Wie nachfolgend erläutert wird, sollten die geplanten Änderungen/Erleichterungen aus unserer Sicht mit Blick auf steuersystematische Überlegungen aber noch weiter gehen.

## 2 Mindestanpassung von Art. 23 Abs. 2 und Art. 70d neu-VStG

Wie in der Einladung zur Vernehmlassung vom 28. Juni 2017 ausgeführt, soll der bis 2014 als ordnungsgemässe Deklaration verstandene Begriff im VStG festgeschrieben werden. Entsprechend sieht die Neuerung vor, dass eine ordnungsgemässe Deklaration nicht nur wie bisher vorliege:

- (i) bei einer Deklaration in der Steuererklärung,
- (ii) bei einer rechnerischen Korrektur, oder
- (iii) bei einer spontanen Nachdeklaration durch den Empfänger oder die Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung (d.h. bevor die Steuerbehörde die Nichtdeklaration entdeckt hat),

sondern gemäss dem geplanten Art. 23 Abs. 2 neu-VStG auch möglich sein soll

- (iv) bei einer Nachdeklaration des Empfängers oder der Empfängerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung nach einer Nachfrage der Steuerbehörde, oder
- (v) bei einer Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen aus eigenen Kenntnissen der Steuerbehörde.

Dies gemäss dem vorgeschlagenen Gesetzeswortlaut und dem erläuternden Bericht jedenfalls solange die Einsprachefrist betreffend der Einkommens- bzw. Vermögenssteueranmeldung nicht abgelaufen ist (mit Ausnahme der rechnerischen Korrektur) – und kein Vorsatz besteht.

Es ist grundsätzlich sehr begrüssenswert, dass mit dieser Vorlage die enge Auslegung der „ordnungsgemässen Deklaration“, wie sie insbesondere von der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts definiert worden ist, gesetzlich korrigiert wird. Der Vorschlag sollte aus unserer Sicht aber mindestens in zwei Punkten ergänzt bzw. abgeändert werden:

- (1) Mit Blick auf den oben erwähnten „Vorsatz“ sollte bezüglich des Wortlauts von Art. 23 Abs. 2 neu-VStG „Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden (...)“ in der bundesrätlichen Botschaft klar festgehalten werden, dass es an der Voraussetzung der „Fahrlässigkeit“ (immer) nur dann fehlt, wenn rechtskräftig eine vorsätzliche Steuerhinterziehung festgestellt worden ist. Zu begrüssen ist, dass auch der Erläuternde Bericht zur Vernehm-

lasung grundsätzlich von diesem Verständnis ausgeht (z.B. S. 3, Ende 1. Absatz; S. 12, zweitletzter Absatz).

Zur Präzisierung beantragen wir diesbezüglich einen zusätzlichen Absatz 3 von Art. 23 neu-VStG:

<sup>3</sup> Von fehlender Fahrlässigkeit im Sinne des Abs. 2 ist nur dann auszugehen, wenn bezüglich der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte rechtskräftig eine vorsätzliche Steuerhinterziehung festgestellt wurde.

Nachdem gemäss dem geplanten Art. 23 Abs. 2 neu-VStG die ordentliche Deklaration nur vor Eintritt der Rechtskraft der betreffenden Veranlagung möglich ist, kann als Hinderungsgrund für das Erfüllen der Voraussetzung der „Fahrlässigkeit“ lediglich eine vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung (kaum aber eine vorsätzliche vollendete Steuerhinterziehung, die nur nach Eintritt der Rechtskraft denkbar ist) in Betracht kommen.

- (2) Entscheide des Bundesgerichts sind regelmässig auf alle nicht rechtskräftigen Fälle (somit mit nahezu unlimitierter Rückwirkung) anwendbar. Soll die Praxis/Gesetzgebung zu einer entsprechenden Rechtsprechung angepasst werden, muss dies folglich ebenfalls mit Blick auf alle offenen (nicht-veranlagten) Fälle gelten („Prinzip der gleichlangen Spiesse“). Dieses Prinzip wurde zu Recht auch mit der letzten Verrechnungssteuerrevision zum Meldeverfahren erfolgreich umgesetzt (AS 2017 497; BBl 2015 5331 5365).

Nach dem aktuellen Wortlaut von Art. 70d neu-VStG ist nur eine leichte Rückwirkung vorgesehen. Wir verstehen die aktuelle Übergangsbestimmung so, dass die neue Regelung bei einer Inkraftsetzung auf 1. Januar 2019 lediglich ab 1. Januar 2018 anwendbar wäre. Im vorliegenden Bereich hat das Bundesgericht seine Praxis aber bereits ab dem Jahr 2014 verschärft. Es liegt auf der Hand, dass der vorliegende Entwurf von Art. 70d neu-VStG diese Praxisänderung des Bundesgerichts nicht vollumfänglich auffangen könnte.

Entsprechend beantragen wir, dass Art. 70d neu-VStG wie folgt angepasst wird:

*Art. 70d B. Übergangsrecht / VI. Übergangsbestimmung zur Änderung ... Artikel 23 Absatz 2 ist auch auf steuerbare Leistungen anwendbar, die ~~zwischen dem Beginn des Kalenderjahres vor Inkrafttreten der Änderung vom ... und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens~~ fällig werden wurden.*

Die geplanten Änderungen des Verrechnungssteuergesetzes sollten dringend um diese Punkte ergänzt werden. Aus steuersystematischen Überlegungen greift aber der Vorschlag, selbst unter Berücksichtigung der obiger Anpassungen, zu kurz. Wie nachfolgend festgehalten, ist das Konzept der Verrechnungssteuerrückerstattung bzw. der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei inländischen natürlichen Personen grundsätzlich zu korrigieren, um der Problematik der „doppelten Bestrafung“ Abhilfe zu schaffen.

### **3 Aktuelle Gesetzesvorlage greift zu kurz – Aspekt der „doppelten Bestrafung“ ist unvereinbar mit dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer**

Es ist wichtig und richtig, dass die verschiedenen Einkünfte ordnungsgemäss bei der Einkommenssteuer deklariert werden. Für die Ahndung allfälliger Verstösse stehen Instrumente des Einkommens-/Vermögenssteuerrechts (z.B. Nachsteuerverfahren, allfälliges Hinterziehungsverfahren, etc.) zur Verfügung. Aus unserer Sicht ist es deshalb schon im Grundsatz systemwidrig, allfällige Verstösse bei der Einkommens-/Vermögenssteuerdeklaration zusätzlich über den Weg der Verrechnungssteuer (Verwirkung des Rückerstattungsanspruches) zu ahnden. Eine solche „Zusatzstrafe“ in Form der Verrechnungssteuer führt zu einer rechtswidrigen doppelten Bestrafung auf Ebene der natürlichen Person. Zudem vereitelt eine solche „Zusatzstrafe“ den gesetzgeberischen Zweck der (einmaligen) straflosen Selbstanzeige (z.B. gemäss Art. 56 des Steuerharmonisierungsgesetzes), womit ja gerade Straffreiheit (erstmalige einmalige Selbstanzeige) bzw. Strafmilderung bezweckt wird. Eine „Zusatzstrafe“ in Form der Verrechnungssteuer steht zudem in diametralem Gegensatz zum Konzept der Sicherungssteuer.

Insgesamt greift deshalb die aktuelle Gesetzesvorlage, welche nur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Einkommens-/Vermögenssteuer-Veranlagung eine „ordnungsgemässe Deklaration“ zulässt, zu kurz. Aus steuersystematischer Sicht ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Sinne des jetzt vorgeschlagenen Absatzes 2 selbst nach Rechtskraft der Einkom-

mens- bzw. Vermögenssteuerveranlagung zu gewähren, sofern (sei es im ordentlichen Verfahren oder im Nachsteuerverfahren) die Einkommens- bzw. Vermögenssteuer, inkl. allfällige Busse, vollumfänglich bezahlt worden ist – somit also auch bei vorsätzlicher (versuchter oder vollendeter) Steuerhinterziehung. Eine Verwirkung des Verrechnungssteuerrückforderungs-Anspruchs gemäss Art. 23 Abs. 1 würde somit nur noch in Einzelfällen, d.h. wenn die Nachsteuer/Busse nicht bezahlt wird, eintreten.

Diese neue Regelung sollte sodann auf sämtliche steuerbaren Leistungen anwendbar sein, welche im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung bei der Einkommens-/Vermögenssteuer noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

Wir ersuchen Sie bzw. empfehlen dem Bundesrat, die geplanten Änderungen des Verrechnungssteuergesetzes in diesem Sinne anzupassen bzw. die Artikel 23 und 70d entsprechend neu zu formulieren. Eine solche, steuersystematisch korrekte Abänderung ist umso dringlicher, als dass zur Zeit nicht zu erwarten ist, dass die Revision des gesamten Steuerstrafrechts zeitnah vorangetrieben wird.

\* \* \*

Wir bedanken uns nochmals für die Möglichkeit der Stellungnahme zur vorliegenden Vernehmlassung sowie für die Kenntnisnahme bzw. Berücksichtigung unserer Anregungen.

Mit freundlichen Grüssen  
EXPERTsuisse



Dr. Markus R. Neuhaus  
Präsident Kommission Steuern