

Zentralsekretariat
Monbijoustrasse 20
Postfach
3001 Bern
Tel. 031 380 64 30
Fax. 031 380 64 31

TREUHAND|SUISSE, Postfach, 3001 Bern
Eidgenössisches Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Bern, 12.10.2017

Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer Vernehmlassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dem Schreiben vom 28.06.2017 hat der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer eröffnet. Wir erlauben uns, im Namen von TREUHAND|SUISSE zur Vernehmlassungsvorlage wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Einleitende Bemerkungen

Die Grundidee der Verrechnungssteuer bestand darin, als Sicherungssteuer zu wirken. Werden die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte mit den direkten Steuern abgerechnet, so wird die Verrechnungssteuer zurückerstattet. Sie hat damit ihre Sicherungsfunktion erfüllt. Werden hingegen die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte nicht mit den direkten Steuern erfasst, so unterbleibt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und diese wird zur definitiven Belastung. Soweit das System, welches leider mit der Zeit immer mehr ausgehöhlt wurde – so wie dies bei anderen Steuern auch der Fall ist.

2. Zu Art. 23 VStG

Die vorliegende Revision hat eine Anpassung von Art. 23 VStG zum Gegenstand. Bevor zur Revisionsvorlage Stellung bezogen wird, lohnt sich ein Rückblick zur Entstehungsgeschichte und zur Auslegung von Art. 23 VStG.

Art. 23 VStG ist mit dem heutigen Wortlaut am 01.01.1967 in Kraft getreten.

Was hingegen die Auslegung und damit die Rückerstattungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung anbelangt, so haben sich in den letzten 50 Jahren erhebliche Entwicklungen ergeben – obwohl sich am Wortlaut dieser Bestimmung in den letzten 50 Jahren nichts geändert hat.

Die Eidg. Steuerverwaltung verschärfte die Rückerstattungspraxis zunächst mit dem Kreisschreiben Nr. 8 vom 08.12.1978, indem eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Hinterziehungsfällen nicht mehr möglich war. Vorher wurde die Verrechnungssteuer, ganz im Sinne des Charakters als Sicherungssteuer, selbst in Hinterziehungsfällen zurückerstattet. Schliesslich wurden die entsprechenden Einkünfte mit den direkten Steuern abgerechnet. Bei einem schuldhaften Verhalten konnte zudem eine Busse ausgesprochen werden. Durch die mit dem Kreisschreiben Nr. 8 vom 08.12.1978 verschärfte Praxis führte die Eidg. Steuerverwaltung in Hinterziehungsfällen eine neue Sanktion nebst der Hinterziehungsbusse ein, nämlich die Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung. Dies war der erste erhebliche Einbruch in das System der Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer. Das Bundesgericht hat mit Entscheid vom 04.12.1996 (ASA 66, 166 ff.) die Praxis geschützt, wonach eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Hinterziehungsfällen nicht möglich ist. Immerhin führte damals eine Nachlässigkeit oder Unbeholfenheit bei der Deklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte damals noch nicht zur Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung.

Eine weitere Verschärfung der Rückerstattungspraxis strebte die Eidg. Steuerverwaltung sowie eine kantonale Steuerverwaltung vor rund 10 Jahren an, welche letztlich in den Urteilen des Bundesgerichtes 2C_95/2011 vom 11.10.2011 sowie 2C_80/2012 vom 16.01.2013 mündeten. Im Wesentlichen hat das Bundesgericht in diesen beiden Entscheiden die Ansicht vertreten, dass eine steuerpflichtige Person nur in den Genuss der Rückerstattung der Verrechnungssteuer kommen soll, wenn sie die entsprechenden Einkünfte ordnungsgemäss deklariert hat, unabhängig davon, ob ein Hinterziehungsfall vorliegt oder nicht. Die Eidg. Steuerverwaltung hat die beiden Bundesgerichtsentscheide zum Anlass genommen, die nochmalige Verschärfung der Rückerstattungspraxis im Kreisschreiben Nr. 40 vom 11.03.2014 zu statuieren.

Die vorstehenden Ausführungen belegen, wie die Verwaltung mit ihrer Praxis den ursprünglichen Charakter der Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer ausgehöhlt und zunehmend zu einer weiteren Sanktion ausgebaut hat. Bei einer eigentlichen Steuerbusse muss wenigstens ein Verschulden vorliegen, was bei der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht notwendig ist. Die Sanktion der Rückerstattungsverweigerung kommt heute zum Zuge, selbst wenn eine Deklaration der entsprechenden Einkünfte schlicht vergessen gegangen ist, und das Verhalten des Steuerpflichtigen keine Steuerbusse rechtfertigen würde. Eine solche Konsequenz ist unter rechtstaatlichen Gesichtspunkte nicht haltbar.

Die Eidg. Steuerverwaltung und der Bundesrat haben die neue Praxis bislang mit dem Hinweis verteidigt, dass sie nur die bundesgerichtliche Rechtsprechung durchsetzen würden. Dabei wird jedoch übersehen, dass es die Eidg. Steuerverwaltung war, welche die Praxisverschärfungen über die Jahre initiiert hat. Ferner hat die Erfahrung der letzten Jahre gezeigt, dass der Gesetzgeber verschiedene Bundesgerichtsentscheide mittels neuen Regelungen korrigieren musste, da diese unhaltbar und volkswirtschaftlich schädlich waren.

3. Würdigung der vorgeschlagenen Neuregelung

Es wird im Grundsatz begrüsst, dass der Bundesrat den Handlungsbedarf im Zusammenhang mit der heutigen Praxis der Rückerstattung der Verrechnungssteuer erkannt hat und damit die Verrechnungssteuer damit wieder in die Nähe des ursprünglichen Charakters, nämlich denjenigen der Sicherungssteuer rücken will. Jedoch geht die Revisionsvorlage bzw. die vorgeschlagene Anpassung von Art. 23 VStG zu wenig weit und weist deshalb die folgenden Mängel auf:

- Positiv ist, dass die Verrechnungssteuer zurückerstattet werden soll, auch wenn die Deklaration der entsprechenden Einkünfte nachträglich oder von der Steuerbehörde von sich aus erfolgt. Aus systematischen Gründen ist jedoch nicht nachvollziehbar, weshalb dies nur bis zur Rechtskraft der Veranlagung möglich sein sollte.

Werden nach Rechtskraft der Veranlagung steuerbare Einkünfte gemeldet oder entdeckt, so werden diese im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens nachträglich erfasst. Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens bedeutet, dass die bereits rechtskräftige Veranlagung wieder geöffnet wird, um die betreffenden Steuerfaktoren nachträglich zu erfassen. Weshalb im Rahmen dieses Nachsteuerverfahrens keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer mehr gewährt werden soll, ist nicht ersichtlich. Falls die unterbliebene Deklaration der Einkünfte in Hinterziehungsabsicht erfolgt ist, so ist dies mit einer Hinterziehungsbusse oder in schweren Fällen mit einer Freiheitsstrafe zu sanktionieren. Die Verrechnungssteuer hat ihre Aufgabe als Sicherungssteuer getan. Wenn die direkten Steuern abgerechnet worden sind, besteht kein Grund mehr für eine Verrechnungssteuerbelastung. Die Bestrafung bei einem schuldhaften Verhalten hat mit den entsprechenden Mitteln der Steuerbusse oder einem Freiheitsentzug zu erfolgen.

- Wird hingegen an der Voraussetzung der Rechtskraft festgehalten, so wird die Rückerstattungsmöglichkeit allenfalls von Zufälligkeiten abhängig sein. Hat ein Steuerpflichtiger das Glück, dass die Steuererklärung lange «liegen bleibt», und während dem «Ruhem» der Veranlagung eine Nachdeklaration erfolgt, so erhält er die Verrechnungssteuer zurück, selbst wenn die Deklaration von der Steuerbehörde aus erfolgt. Vergisst ein Steuerpflichtiger jedoch die Deklaration und wird die Veranlagung automatisch und damit zügig vorgenommen, so ist die mögliche Zeitspanne für eine Nachdeklaration sehr kurz. Es ist, mit Ausnahme der Verjährungsfrist, nicht nachvollziehbar, weshalb die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von zeitlichen Faktoren bzw. von Zufälligkeiten abhängig gemacht wird.
- TREUHAND|SUISSE hat bereits im Rahmen der Anhörung zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 40 darauf aufmerksam gemacht, dass mit der neuen und verschärften Rückerstattungspraxis die gesetzliche Möglichkeit des Meldeverfahren in vielen Fällen praktisch aufgehoben wird. Ist nämlich der Beteiligungsrechtsinhaber in der betreffenden Steuerperiode rechtskräftig eingeschätzt und erfolgt nachher eine Aufrechnung bei einer Kapitalgesellschaft, selbst wenn es sich um eine Ermessensfrage handelt, ist das Meldeverfahren nicht mehr möglich. Das Kreisschreiben Nr. 40 sieht eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur bei einer Nachdeklaration der Einkünfte aus eigenem Antrieb bis zur Rechtskraft der Veranlagung des Beteiligungsrechtsinhabers vor. An dieser Situation ändert die Vernehmlassungsvorlage nur wenig, weil die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur bis zur Rechtskraft der Veranlagung des Aktionärs möglich ist. Für alle Aufrechnungen, die als geldwerte Leistungen qualifiziert werden, bleibt das Meldeverfahren in diesen Fällen weiterhin verwehrt. Mehr noch, die Verrechnungssteuer muss abgeliefert werden im Wissen,

dass infolge der Verweigerung des Meldeverfahrens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ebenfalls versagt wird.

- Der Vernehmlassungsentwurf sieht weiter vor, dass eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Hinterziehungsfällen ausgeschlossen ist. Die Frage, ob eine Fahrlässigkeit oder eine Absicht vorliegt, soll im Hinterziehungsverfahren abgeklärt werden. Dies wird dazu führen, dass die Hinterziehungsverfahren sich tendenziell in die Länge ziehen werden, weil die Angeschuldigten bei einer fahrlässigen Tatbegehung die Verrechnungssteuer zurückerhalten. Die Angeschuldigten werden alles tun, um eine Qualifikation der Tat als fahrlässig zu erreichen. Ferner mutet es aus rechtsstaatlichen Überlegungen seltsam an, wenn bei einer Hinterziehung eine Busse oder eine Freiheitsstrafe ausgefällt wird, und anschliessend noch eine weitere Sanktion hinzukommt, indem man die Verrechnungssteuer einbehalten wird.
- Weiter ist noch eine Relation zwischen der Hinterziehungsbusse und der Verweigerung der Verrechnungssteuer herzustellen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Beteiligungsrechtsinhaber gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung einen gewissen Einfluss auf die Gesellschaft haben. Dies wird in den meisten Fällen bei einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10 % der Fall sein, welche zugleich zur privilegierten Dividendenbesteuerung berechtigt. Die privilegierte Besteuerung ist auch bei verdeckten Ausschüttungen anwendbar. Liegt nun eine hinterzogene geldwerte Leistung vor, so wird der Aktionär in der Regel mit einer Busse in der Höhe der Nachsteuer bestraft. Infolge der privilegierten Besteuerung wird sich die Nachsteuer und damit die Busse in der Regel zwischen 10 % und 20 % bewegen. Die Verrechnungssteuer hingegen beträgt 35 %, also rund das Doppelte einer Hinterziehungsbusse. Wird nun bei Hinterziehungsfällen die Verrechnungssteuerrückerstattung verweigert, so wirkt diese Sanktion in finanzieller Hinsicht doppelt so stark wie die Hinterziehungsbusse.
- Unterliegen nicht deklarierte Einkünfte nicht der Verrechnungssteuer oder einer ausländischen Quellensteuer, so droht bei einer Nichtdeklaration keine Sanktion in Form der Verweigerung der Quellensteuerrückerstattung. Wie das Bundesgericht unlängst festgehalten hat, ist die pauschale Steueranrechnung auch bei nachträglichen Deklarationen möglich, selbst wenn die Veranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gebietet, dass auch die Verrechnungssteuer zurückerstattet wird, selbst, wenn die Nachdeklaration nach der Rechtskraft der Veranlagung erfolgt. Schliesslich ist die Verrechnungssteuer eine Sicherungssteuer, welche bei der Abrechnung der Einkünfte mit den direkten Steuern keine Funktion mehr hat.
- Die Regelung von Art. 70d E VStG ist irreführend und sachwidrig. Sie führt dazu, dass das neue Recht auf hängige Fälle nicht zur Anwendung gelangen kann, was sowohl der Intention des Gesetzgebungsauftrages wie auch der gesetzlichen Regelung selber widerspricht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Einschränkungen, wonach die Aufrechnung der Einkünfte bis zur Rechtskraft der Veranlagung zu erfolgen hat und die ursprüngliche Nichtdeklaration nicht auf einer Hinterziehungsabsicht basieren darf, aus systematischen Gründen abzulehnen ist. Um eine rechtsgleiche und adäquate Rückerstattungspraxis zu erreichen, ist zur Ausgangslage zurück zu kehren, d.h. zur Praxis bis zum Erlass Kreisschreiben Nr. 8 vom 08.12.1978. Wenn man die Steuerpflichtigen bestrafen will, so stehen die Hinterziehungsbusse oder Freiheitsstrafen zur Verfügung.

4. Vorschlag

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist es notwendig, die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer einzusetzen. Dieser Zweck ist, damit die Praxis nicht davon abweichen kann, gesetzlich zu verankern.

Weiter ist, wie die Ausführungen zu Ziff. 3. darlegen, die Rückerstattungsmöglichkeit auch auf Nachsteuerfälle bzw. -verfahren sowie auf Hinterziehungsfälle auszudehnen. Der Anspruch auf die Rückerstattung ist erst verwirkt, wenn die Rückerstattungsfrist gemäss VStG abgelaufen ist.

Wenn man die Steuerpflichtigen bestrafen will, so stehen die Hinterziehungsbussen oder Freiheitsstrafen zur Verfügung. Die Verrechnungssteuer ist eine Sicherungssteuer, weshalb es nicht gerechtfertigt ist, die Verweigerung der Rückerstattung als Sanktion einzusetzen.

Mit diesem Vorschlag wird auch das Meldeverfahren wieder in vielen Fällen möglich, was den administrativen Aufwand erheblich senken wird.

Abschliessend danken wir für die Möglichkeit der Stellungnahme und für die Berücksichtigung unserer Hinweise. Falls Sie weitere Fragen haben, so stehen wir Ihnen zu deren Beantwortung gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

TREUHAND|SUISSE Schweizerischer Treuhänderverband



Nationalrätin Daniela Schneeberger
Zentralpräsidentin TREUHAND|SUISSE



Branko Balaban
Leiter Institut Steuern TREUHAND|SUISSE

TREUHAND|SUISSE, die Nummer 1 der Schweizer KMU-Berater, vertritt 2'000 Mitgliedern der Schweiz. Die im Verband organisierten Unternehmen beschäftigen über 10'000 Mitarbeitende. TREUHAND|SUISSE bildet jährlich mehr als 2'300 Personen aus. Im Interesse seiner Unternehmen versteht sich TREUHAND|SUISSE als Standesorganisation und als Vertreter der freien Berufe. Der Verband setzt sich für optimale wirtschaftliche und politische Rahmenbedingungen sowie für ein unternehmensfreundliches Umfeld ein. Die Mitglieder von TREUHAND|SUISSE betreuen über 350'000 KMU und Klienten.