

Zentralsekretariat  
Monbijoustrasse 20  
Postfach  
3001 Bern  
Tel. +41 31 380 64 30  
Fax. +41 31 380 64 31

TREUHAND|SUISSE, Postfach, 3001 Bern  
Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung DVS  
Aufsicht Kantone  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

Bern, 10.05.2019

**Anhörung zum neuen Kreisschreiben Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG  
Stellungnahme**

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 02.04.2019 wurde die Anhörung zum neuen Kreisschreiben Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG. Wir danken Ihnen für die Möglichkeit der Stellungnahme und erlauben uns im Namen von TREUHAND|SUISSE, innert der bis zum 10.05.2019 angesetzten Frist zum Entwurf des Kreisschreibens was folgt auszuführen:

**1. Einleitende Bemerkungen**

Gemäss Botschaft vom 28.03.2018 bestand das Ziel in der Revision von Art. 23 VStG in erster Linie darin, die Voraussetzungen für die ordnungsgemässe Deklaration so anzupassen, dass bei lediglich fahrlässigen Nichtdeklarationen die Verrechnungssteuer zurückerstattet wird. Es soll bei einer fahrlässigen Nachdeklaration keine Doppelbelastung durch die Einkommenssteuer und die Verrechnungssteuer entstehen, was zu einer sehr hohen Belastung führt und auch als Strafe empfunden wird.

Im Vergleich zur bundesrätlichen Vorlage hat das Parlament die Rückerstattungsmöglichkeiten weiter ausgedehnt. Damit hat der Gesetzgeber klar den Willen ausgedrückt, die bislang restriktive Praxis bei der Rückerstattung aufzubrechen und die Verrechnungssteuer auf ihren ursprünglichen Zweck, nämlich die Sicherungsfunktion zurückzuführen.

Das Kreisschreiben hat sich innerhalb des gesetzlichen Rahmens nach dem vorgenannten Zweck zu richten. Es ist insbesondere von der bislang restriktiven Praxis bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer Abschied zu nehmen.

## **2. Zum Entwurf des Kreisschreibens**

### **2.1. Zu Ziff. 3.1.2**

#### **2.1.1. Rechtliche Rahmenbedingungen**

Lehre und Rechtsprechung haben definiert, was unter einem fahrlässigen Handeln zu verstehen ist, und wie die Fahrlässigkeit von der Absicht abzugrenzen ist. Für die Auslegung des in Art. 23 VStG verwendeten Begriffs der Fahrlässigkeit ist damit auf die Lehre und Rechtsprechung abzustützen. Eine davon abweichende Interpretation ist rechtlich nicht möglich.

Bei der Beurteilung, ob ein fahrlässiges oder absichtliches Verhalten vorliegt, sind die konkreten Umstände des Einzelfalles sowie die persönlichen Verhältnisse des betreffenden Steuerpflichtigen massgebend. Dies schliesst eine schematische Beurteilung von vorneherein aus.

Hinsichtlich der Deklaration bzw. Nichtdeklaration von verrechnungssteuerrelevanten Einkünften wird auf die Vorgaben des Veranlagungsverfahrens (DBG) verwiesen. Bei diesem Veranlagungsverfahren handelt es sich bekanntlich um ein gemischtes Verfahren:

- Die Steuerverwaltung hat aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären.
- Die Steuerpflichtigen können im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten zur verhältnismässigen Unterstützung herangezogen werden.

#### **2.1.2. Würdigung**

Die unter Ziff. 3.1.2. des Entwurfs des Kreisschreibens gemachten Ausführungen sind an den vorgenannten rechtlichen Rahmenbedingungen zu messen bzw. haben diese einzuhalten.

Ob ein fahrlässiges Verhalten vorliegt, richtet sich nach den konkreten Umständen des Einzelfalls, den persönlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person sowie an den von der Lehre und Rechtsprechung definierten Kriterien. Die im Entwurf erwähnten Vorgänge und Situationen, bei welchen angeblich keine Fahrlässigkeit vorliegen soll, sind abzulehnen. Einerseits ist bei der Prüfung der Verschuldensfrage keine schematische Betrachtungsweise zulässig, sondern es ist auf die konkreten Verhältnisse des Einzelfalls sowie die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen abzustellen.

Die im Entwurf erwähnten Vorgänge und Situationen, bei welchen angeblich keine Fahrlässigkeit vorliegen soll, sind auch nicht justiziabel. Was unter einem offensichtlich privaten Aufwand zu verstehen ist, ist je nach Sichtweise sowie der konkreten Verhältnisse der Leistung unterschiedlich. Ferner können sich die Verhältnisse mit der Zeit so ändern, dass ein Entscheid im Interesse des Unternehmens später als privater Aufwand qualifiziert werden muss. Weil die konkreten Verhältnisse so wesentlich sind, ist eine Schematisierung nicht zulässig. Zudem ist es eine Ansichtssache, was unter dem Begriff «offensichtlich» zu verstehen ist.

Auch der Umstand, dass Erträge allenfalls nicht verbucht wurden, kann aufgrund eines fahrlässigen Verhaltens eintreten. Dies kann bspw. bei komplexen Verrechnungsverhältnissen der Fall sein. Deshalb kann nicht jede Nichtdeklaration von Erträgen automatisch als absichtlich qualifiziert werden. Die Schematisierung bzw. die Erwähnung von Vorgängen und Situationen, bei welchen angeblich keine Fahrlässigkeit vorliegen soll, ist daher abzulehnen und aus rechtlichen Gründen nicht zulässig.

Was die Beweispflicht für die Fahrlässigkeit anbelangt, so kann diese nicht per se den Steuerpflichtigen überbunden werden. Es gelten die Grundsätze des gemischten Veranlagungsverfahrens. Zunächst hat die Steuerbehörde aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes den Sachverhalt von Amtes wegen zu prüfen. Wenn es dann verhältnismässig ist, können die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung angehalten werden. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Rückerstattung bei einem absichtlichen Verhalten zu versagen ist. Dies ist eine steuerbegründende Tatsache, welche von den Steuerbehörden nachzuweisen ist. Ferner kann in Anbetracht des Grundsatzes «negativa non sunt probanda» vom Steuerpflichtige der Negativbeweis des Vorsatzes nicht verlangt werden. Die im Entwurf des Kreisschreibens gemachte Anordnung, dass die Fahrlässigkeit durch die antragstellende Person zu belegen ist, widerspricht damit den Grundsätzen des gemischten Verfahrens und ist auch aus den weiteren Überlegungen nicht zulässig.

## **2.2. Nicht rechtskräftig abgeschlossenes Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerungsverfahren**

Wenn zur Frage des offenen Verfahrens eine Präzisierung notwendig ist, dann diese, dass der Rückerstattungsanspruch in einem offenen Verfahren geltend gemacht werden muss. Es kann insbesondere nicht sein, dass sich die Frage der Rückerstattung später in einem anderen Rechtsmittelverfahren – bspw. in einem Verfahren nach Art. 58 VStG – stellt, und in diesem Zeitpunkt eine Rückleistung mit dem Hinweis verlangt wird, dass das Veranlagungsverfahren bereits geschlossen ist.

## **3. Fazit**

Das Kreisschreiben hält mit Ausnahme der Ausführungen in Ziff. 3.1.2. allgemein bekannte Grundsätze fest, für die es ein Kreisschreiben nicht braucht. Was die Erwägungen in Ziff. 3.1.2. anbelangt, so ist mit Hinweis auf Vorgesagtes festzuhalten, dass verschiedene Ausführungen aus rechtlichen Überlegungen nicht haltbar sind. Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass es das Kreisschreiben nicht braucht und deshalb auf eine Publikation zu verzichten ist.

Abschliessend danken wir Ihnen für Ihre Kenntnisnahme und die Berücksichtigung unserer Erwägungen.

Freundliche Grüsse

**TREUHAND|SUISSE Schweizerischer Treuhänderverband**

Nationalrätin Daniela Schneeberger  
Zentralpräsidentin TREUHAND|SUISSE

Branko Balaban  
Leiter Institut Steuern TREUHAND|SUISSE