

Verrechnungssteuer

3-Jahres-Frist für die Rückerstattung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 48/2002 vom 5. Juli 2002

Die Wiederherstellung der 3-Jahres-Frist zur Geltendmachung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer und des zusätzlichen Steuerrückbehaltes USA wegen Krankheit ist nur ganz ausnahmsweise zu gewähren. Eine Erschöpfungsdepression reicht hierfür nicht aus, zumal der Pflichtige in der Lage war, eine vermietete Liegenschaft umfassend zu verwalten und Steuererklärungen im Kanton Basel-Stadt auszufüllen.

Sachverhalt:

1. Der Beschwerdeführer beantragte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA sowie die pauschale Steueranrechnung für ausländische Dividenden und Zinsen für die Fälligkeiten 1997 mit den vom 28. Februar 2001 datierten Formularen «Verzeichnis der Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen nach dem Stand vom 1. Januar 1999/Verrechnungsantrag», «Antrag auf Rückerstattung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA 1997» und «Antrag auf pauschale Steueranrechnung für ausländische Dividenden und Zinsen Fälligkeiten 1997».

2. Mit Entscheid vom 9. Juli 2001 wies die Gemeindeverwaltung Z (Steuerwesen) den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer und des Steuerrückbehalts USA sowie auf die pauschale Steueranrechnung für die Fälligkeiten 1997 ab. Sie begründete, der Anspruch auf Rückerstattung erlösche, wenn der Antrag nicht innert dreier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden sei, gestellt werde (Art. 32 Abs. 1 VStG). Da sein Antrag erst am 2. Juli 2001 bei ihnen eingegangen sei, könne die Verrechnungssteuer auf Fälligkeiten des Jahres 1997 nicht mehr zurückerstattet werden.

3. Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 26. Juli 2001 Einsprache, welche die Kantonale Steuerverwaltung mit Entscheid vom 30. Oktober 2001 abwies.

4. Gegen diesen Entscheid erhob der Vertreter des Beschwerdeführers, Dr. Y, mit Schreiben vom 30. November 2001 Beschwerde und beantragte, es sei der Einspracheentscheid vom 30. Oktober 2001 aufzuheben und die Einsprache vom 26. Juli 2001 gutzuheissen; demgemäss seien dem Rekurrenten die Verrechnungssteuer der Bruttoerträge des Jahres 1997, der Steuerrückbehalt USA sowie die pauschale

Steueranrechnung zurückzuerstatten, unter o/e-Kostenfolge. Mit Schreiben vom 10. Januar 2002 wurde innert verlängerter Frist die Begründung nachgereicht.

5. Mit Vernehmlassung vom 22. März 2002 beantragte die Kantonale Steuerverwaltung sinngemäss Abweisung der Beschwerde und mit Vernehmlassung vom 23. Mai 2002 begehrte die Eidgenössische Steuerverwaltung kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

6. An der heutigen Verhandlung bestanden der Vertreter des Beschwerdeführers, Dr. Y, und die Kantonale Steuerverwaltung auf ihren Anträgen.

Erwägungen:

1. Vorweg ist festzuhalten, dass sich das Beschwerdeverfahren betreffend die Rückerstattung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA und die pauschale Steueranrechnung insbesondere in Bezug auf die Beschwerdefrist, die Zuständigkeit der Beschwerdeinstanz, die Entscheidunggebühren und die Parteientschädigung ebenso nach § 9 des Dekrets vom 13. März 1967 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Dekret VStG) richtet wie jenes betreffend die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Art. 20 der Verordnung vom 2. November 1951 zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zu Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 [DBA-US51], die aufgrund von Art. 29 Abs. 2 lit. a des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996 [DBA-US96] auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist, in Verbindung mit Art. 55 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG]; Art. 18 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung und § 4 des Regierungsratsbeschlusses vom 28. November 1967 über die pauschale Steueranrechnung in Verbindung mit Art. 55 VStG).

2. Gemäss § 9 Abs. 1 Dekret VStG sind Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach der Eröffnung schriftlich dem Kantonalen Steuergericht einzureichen. Da der umstrittene Steuerbetrag im vorliegenden Fall mehr als Fr. 2'000.– beträgt und Fr. 8'000.– nicht übersteigt, ist die Beschwerde gemäss § 9 Abs. 3 Dekret VStG in Verbindung mit § 129 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom Präsidenten und von zwei Richterinnen/Richtern zu beurteilen.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

3. a) Gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert dreier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die ent-

sprechende Leistung fällig geworden ist, gestellt wird. Da es sich nach Sinn und Wortlaut dieser Vorschrift bei dieser dreijährigen Frist um eine eigentliche Verwirkungsfrist handelt, kann diese weder unterbrochen noch erstreckt werden (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission [RKE] des Kantons Basel-Landschaft Nr. 165/1990 vom 23. November 1990, E. 2; *Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener*, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer [Praxis], Bd. 2, Nrn. 1, 13, 19 und 45 zu Art. 32 VStG; *Maja Bauer-Balmelli*, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001, S. 138; Kreisschreiben Nr. 8 der Eidg. Steuerverwaltung [ESTV] vom 8. Dezember 1978, Bst. B Ziff. I).

b) Der Beschwerdeführer datierte die Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 sowie das als Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltenden Wertschriftenverzeichnis betreffend Fälligkeiten 1997/98 mit dem 28. Februar 2001. Die Steuererklärung ging gemäss dem Eingangsstempel der Gemeindeverwaltung am 2. Juli 2001 ein. Dem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann somit betreffend Fälligkeiten 1997 grundsätzlich nicht stattgegeben werden, weil die Verwirkungsfrist zur Geltendmachung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die im Jahre 1997 fällig gewordenen steuerbaren Leistungen bereits am 31. Dezember 2000 endete.

4. a) Ein Rückerstattungsanspruch ist jedoch nach neuerer Lehre und Praxis nach Ablauf der 3-Jahres-Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG dann noch möglich, wenn ein Grund zur Wiederherstellung der versäumten Frist dargetan zu werden vermag. Nach dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG), welcher in seinem wesentlichen Gehalt als allgemein gültiger Rechtsgrundsatz gelten darf, kann die Wiederherstellung einer Frist gewährt werden, «wenn der Gesuchsteller oder sein Vertreter unverschuldet abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln», und wenn er «binnen zehn Tagen nach Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreicht und die versäumte Rechtshandlung nachholt» (vgl. RKE BL Nr. 165/1990 vom 23. November 1990, E. 3a; *W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen*, Die Eidg. Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, S. 227, N. 2.14 zu Art. 32 Abs. 1; *Bauer-Balmelli*, a.a.O., S. 138, Fussnote 438 mit Hinweisen; Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 8. Dezember 1978, Bst. B Ziff. I).

Eine Krankheit stellt nur dann ein unverschuldetes Hindernis im Sinne von Art. 24 VwVG dar, wenn sie den (sorgfältigen) Antragssteller tatsächlich schuldlos und ohne Nachlässigkeit in der Wahrung seiner Ansprüche ausserstand setzt, die Frist zu wahren (vgl. *Pfund/Zwahlen*, a.a.O., S. 230 f., N. 2.19 zu Art. 32 Abs. 1 mit Hinweis auf *Stockar/Hochreutener*, Praxis, Nr. 4 zu Art. 32 VStG). Wegen der langen Frist von drei Jahren, um den Rückerstattungsanspruch geltend zu machen, ist die Wiederherstellung der Frist nur ganz ausnahmsweise zu gewähren (vgl. *Stockar/Hochreutener*, Praxis, Nr. 30 zu Art. 32 VStG).

b) In der Beschwerdebegründung wurde insbesondere angeführt, in der Einsprache vom 26. Juli 2001 mache der Rekurrent deutlich, dass er aufgrund gesundheit-

licher Probleme seiner Freundin, seiner Mutter und seiner selbst sowie massiven Telefonterror psychische Probleme gehabt habe, welche es ihm verunmöglicht hätten, die Steuererklärung rechtzeitig einzureichen. Die Vorinstanz anerkenne zwar die starke Belastung des Rekurrenten und die dadurch entstandenen Probleme, gehe aber davon aus, dass es dem Rekurrenten nicht unmöglich gewesen wäre, einen Vertreter mit dem Ausfüllen und dem fristgerechten Einreichen der Steuererklärung oder des Verrechnungsantrages zu beauftragen.

Unterdessen liege ein ärztliches Zeugnis von Frau Dr. med. X, Fachärztin für Psychiatrie und Psychotherapie, vom 22. November 2001 vor. Frau Dr. X beschreibe eindrücklich, dass der Rekurrent offenbar an einer schleichenden Depression leide, welche in der fraglichen Zeitspanne 1999/2000 durch die oben erwähnten Vorfälle massiv durchgeschlagen habe, was dann zudem anders nicht zu erklärenden Verhalten und Versäumnis geführt habe, die Steuererklärung rechtzeitig einzureichen. Frau Dr. X beschreibe weiter, dass es für an Depressionen leidende Menschen gerade typisch sei, auf naheliegende Lösungen nicht zu kommen. Es könne dem Rekurrenten daher nicht vorgeworfen werden, dass er nicht auf die Idee gekommen sei, einen Vertreter mit dem Ausfüllen und dem fristgerechten Einreichen der Steuererklärung zu beauftragen. Es zeige sich aufgrund der obigen Ausführungen, dass dem Rekurrenten die verspätete Einreichung der Steuererklärung nicht vorgeworfen werden könne.

Die schweren Krankheitsfälle seiner Freundin und seiner Mutter und der Telefonterror haben den Beschwerdeführer zweifelsohne stark belastet und haben bei ihm offensichtlich eine Depression hervorgerufen. Dr. X qualifiziert diese als eine Erschöpfungsdepression, bei welcher die Leidenden typischerweise unfähig sind, eine naheliegende Lösung, wie zum Beispiel das Beauftragen eines Vertreters, zu finden.

Dennoch war der Beschwerdeführer fähig, seine Steuererklärung 1999/2000 sowie seinen Verrechnungsantrag am 28. Februar 2001 auszufüllen und vor dem oder am 2. Juli 2001 einzureichen; das im Eigentum seiner Mutter stehende 6-Familienhaus in Basel in den Jahren 1999 und 2000 umfassend zu verwalten und die baselstädtischen Steuererklärungen seiner Mutter des Steuerjahres 1998 am 30. April 2000 und des Steuerjahres 1999 am 30. Juni 2001 auszufüllen. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer seine Ärztin erst im November 2001 wegen einer Depression aufsuchte. Es dürfte zu diesem Zeitpunkt sehr schwierig gewesen sein, eine zuverlässige Diagnose über seinen Gesundheitszustand während der zwei vorangegangenen Jahre zu stellen. Aufgrund dieser Überlegungen vermögen weder der Arztbericht noch die Ausführungen in der Beschwerde davon zu überzeugen, dass er aufgrund dieser Vorfälle geradezu ausserstandgesetzt gewesen ist, die Steuererklärung oder zumindest den Antrag auf Rückerstattung betreffend die Fälligkeiten des Jahres 1997 rechtzeitig vor Ablauf der dreijährigen Verwirkungsfrist Ende 2000 einzureichen oder einen Vertreter damit zu beauftragen. Ein unverschuldetes Hindernis im Sinne von Art. 24 VwVG liegt demnach nicht vor, weshalb die Frist nicht wiederhergestellt werden kann.

c) Auch wenn die Depression das Einhalten der Frist verunmöglicht hätte, könnte die Frist analog zu Art. 24 VwVG nicht wiederhergestellt werden, muss doch die versäumte Handlung innert zehn Tagen seit dem Wegfall des Hindernisses nachgeholt werden. Wann der Beschwerdeführer wieder fähig geworden wäre, den Antrag auf Rückerstattung einzureichen, ist nicht feststellbar. Da er aber seine Steuererklärung und seinen Verrechnungsantrag auf den 28. Februar 2001 datiert hat und diese erst am 2. Juli 2001 bei der Gemeindeverwaltung einging, sind seit dem Wegfall des angeblichen Hindernisses bis zum Nachholen der versäumten Handlung offensichtlich mehr als zehn Tage verstrichen. Eine Wiederherstellung der Frist ist deshalb ungeachtet der Intensität oder Qualifikation der Depression unmöglich.

5. Der Beschwerdeführer macht zudem geltend, seine schwere psychische Belastung stelle eine «besondere Härte» im Sinne des angeblich analog anwendbaren Art. 29 Abs. 3 VStG dar. Die «besondere Härte» ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff. Sie ist im Allgemeinen nur gegeben, wenn der Steuerpflichtige von den Staats- und Gemeindesteuern befreit ist und die finanzielle Lage dergestalt ist, dass das Zuwarten bis zum ordentlichen Rückerstattungstermin unzumutbar ist (*Pfund/Zwahlen*, a.a.O., S. 183, N. 4.8 zu Art. 29 Abs. 3), oder wenn die zu entrichtende direkte Steuer wesentlich geringer ist, als die rückforderbare Verrechnungssteuer (vgl. *Pfund/Zwahlen*, a.a.O., S. 184, N. 4.9 zu Art. 29 Abs. 3). Eine besondere Härte liegt in der Regel nur bei bedürftigen Personen vor (vgl. *Stockar/Hochreutener*, Praxis, Nr. 9 zu Art. 29 VStG). Eine Depression oder eine schwere psychische Belastung erfüllt somit das Kriterium der «besonderen Härte» nicht. Der Beschwerdeführer beruft sich (zu Recht) nicht auf das Vorliegen einer prekären finanziellen Lage.

Die Frage, ob eine analoge Anwendung von Art. 29 Abs. 3 VStG überhaupt möglich ist, erübrigt sich. Es sei lediglich darauf hingewiesen, dass im Falle von Art. 32 VStG, im Gegensatz zur vorzeitigen Rückerstattung, der Anspruch verwirkt, bzw. erlischt. Es entspricht nicht dem Zweck von Art. 29 Abs. 3 VStG, einen untergegangenen Anspruch wieder aufleben zu lassen.

6. Schliesslich bleibt festzuhalten, dass die Ansprüche auf die Rückforderung des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA sowie auf die pauschale Steueranrechnung ebenfalls drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Leistungen fällig geworden sind, verwirken (Art. 18 Abs. 3 der Verordnung vom 2. November 1951 zum DBA-US51, die aufgrund von Art. 29 Abs. 2 lit. a DBA-US96 auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist; Art. 14 Abs. 2 der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung). Die Beschwerde ist auch in diesen Punkten aufgrund der obigen Ausführungen abzuweisen.

7. Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen. Das Beschwerdeverfahren ist in der Regel kostenlos. Für leichtfertige und trölerische Beschwerden wird jedoch eine angemessene Entscheidegebühr erhoben (§ 9 Abs. 2 Dekret VStG). Leichtfertige Prozessführung kann vorliegen, wenn die Partei ihre Beschwerde auf Vorbringen abstützt, von denen sie weiss oder bei der ihr zumutbaren Sorgfalt wissen müsste, dass sie unrichtig sind (BGE 112 V 334 E.

5a), was im vorliegenden Fall zu bejahen ist. Daher sind vom Beschwerdeführer Entscheidunggebühren, welche vorliegend auf Fr. 400.– festzusetzen sind, zu erheben. Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (§ 9 Abs. 3 Dekret VStG in Verbindung mit § 130 StG und § 21 Abs. 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Dem Beschwerdeführer werden Entscheidunggebühren in der Höhe von Fr. 400.– (inkl. Auslagen) auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. ...