

## Verrechnungssteuer

### Verwirkung der Rückerstattung

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. November 2017

*Auch wenn auf Bundesebene konkrete Gesetzesänderungen im Gange sind, so muss immer aufgrund der aktuell geltenden Rechtslage und Rechtsprechung entschieden werden. Gemäss der inzwischen etwas gelockerten bundesgerichtlichen Rechtsprechung bleibt bei einem versehentlich nicht deklarierten Vermögensertrag die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erhalten, sofern sich die damit belasteten Erträge offensichtlich aus den eingereichten Unterlagen zur Steuererklärung ergeben. Dies ist wie vorliegend dann der Fall, wenn eine Dividendenbestätigung sowie eine Gutschrift auf dem Kontokorrent der Steuererklärung beigelegt wurden. Somit war die verrechnungssteuerbelastete Dividendenzahlung bei der Veranlagung augenfällig.*

#### Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung betr. die Staatssteuer 2014 vom 25. Februar 2016 wurde der Verrechnungssteuerabzug verweigert.

2. Mit Schreiben vom 17. März 2016 erhoben die Pflichtigen Einsprache und begehrten die Zulassung des Verrechnungssteuerabzugs. Zur Begründung führten sie aus, es sei richtig, dass im EasyTax keine Dividenden erfasst worden seien. Gleichzeitig sei aber die Bescheinigung der Arbeitgeberin im Original der Deklaration beigelegt. Es sei nicht versucht worden, etwas nicht zu deklarieren. Im Jahre 2014 sei das erste Mal eine Dividendenzahlung an den Pflichtigen ausgeschüttet worden. Die Stelle für die Erfassung der Daten habe er nicht gefunden. Im Glauben, dass die Bescheinigung genüge, habe er die Steuererklärung eingereicht. In der Wegleitung stehe nur das Wort „Wertschriften“. Unter diesen Umständen sei die Dividendenbescheinigung als Deklaration zu akzeptieren.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. Juni 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung u.a. aus, die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte erfolge aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften. Es sei keine Dividendenzahlung deklariert worden. Der Vermögenswert der Aktien sei korrekt in EasyTax erfasst worden, jedoch ohne Vermögensertrag. Somit gelte die Dividende als nicht spontan deklariert. Die blosser Einreichung von Belegen entbinde den Steuerpflichtigen nicht von der Pflicht zur korrekten Selbstdeklaration. Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei verwirkt. Im Einspracheverfahren sei zudem festgestellt worden, dass die in der Veranlagung 2014 aufgerechneten Einkünfte von CHF 40'000.– als Erträge aus qualifizierter Beteiligung zu 50 % des Gesamtsteuersatzes zu versteuern seien.

4. Mit Schreiben vom 30. Juni 2017 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es sei den Rekurrenten die auf der Dividendenausschüttung vom 30. Juni 2014 im Betrag von CHF 40'000.– der A. AG (heute: AB. AG) lastende Verrechnungssteuer im Betrag von CHF 14'000.– zurückzuerstatten. 2. Unter o/e - Kostenfolge. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Pflichtigen hätten in ihrer EasyTax Deklaration im Wertschriftenverzeichnis den Steuerwert der 250 Namenaktien der AB. AG deklariert, den Ertrag jedoch offen gelassen. Der Steuererklärung hätten sie die Bestätigung der A. AG beigelegt. Diese habe zeitgerecht das Formular 103 ausgefüllt und mit den erforderlichen Beilagen an die ESTV gesandt. Den Pflichtigen als Laien sei nicht bewusst gewesen, an welcher Stelle die Dividendenausschüttung aufzuführen gewesen wäre. Die Einreichung des Beleges beweise die Absicht der Rekurrenten, die Dividendenausschüttung ordnungsgemäss zu deklarieren. Die Schlussfolgerung, die Rückerstattung sei verwirkt, sei falsch. Die Steuerverwaltung sei informiert gewesen und habe die Informationen nicht nachfragen oder von Dritten einholen müssen. Eine Hinterziehungsabsicht sei klar zu verneinen. Das Bundesgericht habe zwischenzeitlich seine

Rechtsprechung mit Entscheid vom 17. März 2017 gelockert, was bereits zu einer Gutheissung der Einsprache hätte führen müssen.

5. Mit Vernehmlassung vom 4. August 2017 beantragte die kantonale Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, aus den der Steuererklärung beiliegenden Unterlagen seien gemäss der neusten Rechtsprechung die verrechnungssteuerbelasteten Dividenden direkt und ohne weitere Nachforschungen ersichtlich. Unter diesen Umständen liege faktisch eine Deklaration vor, sodass der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer nicht verwirkt sei.

Mit Vernehmlassung vom 18. September 2017 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung ebenfalls die Gutheissung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Pflichtigen hätten die Dividende von sich aus, d.h. spontan und rechtzeitig deklariert, womit eine ordnungsgemässe Deklaration des Dividendenertrages von CHF 40'000.– im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorliege. Der Rückerstattungsanspruch sei damit nicht verwirkt.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965 i.V.m. § 9 Abs. 1 des Dekrets zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 10. Februar 2011 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 129 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Zu untersuchen ist, ob die Steuerverwaltung die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu Recht verweigert hat.

a) Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird an der Quelle erhoben. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Er hat die Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Der Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung kann aber nach Massgabe des Gesetzes die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen. Voraussetzung ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordentlich deklariert werden (Art. 1 Abs. 2 und Art. 22 f. VStG). Darin kommt der Sicherungscharakter der Verrechnungssteuer zum Ausdruck. Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern. Dem Steuerpflichtigen wird sie zurückerstattet (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 136 II 525 E. 3.3.1; BGE 125 II 348 E. 4; je mit Hinweisen) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.1).

b) Gemäss § 4 Abs. 1 des Dekrets zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer wird die Verrechnungssteuer in Form der Verrechnung mit den nächst fälligen Einkommens- und Vermögenssteuern des Staates zurückerstattet.

c) Nach der bisherigen Rechtsprechung zu Art. 23 VStG verwirkt der Rückerstattungsanspruch, wenn der Steuerpflichtige mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte nicht in der nächsten Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass die Einkünfte noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b; BGE 2C\_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.2; BGE 2C\_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; BGE 2C\_949/2014 vom 24. April 2015

E. 3.1; je mit Hinweisen). Massgebend ist das Einhalten der Deklarationspflicht, die mit dem von der Steuerbehörde versandten Steuererklärungsformular eingeleitet wird. Das fristgerechte Einreichen der Steuererklärung bildet die Messlatte der formkorrekten Deklaration, wobei Ergänzungen oder Korrekturen bis zur Veranlagung noch möglich sind (vgl. Zwahlen in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum VStG, 2. A. 2012, N 3 zu Art. 23 VStG). Praxisgemäss kann der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer somit durch Einreichen der Steuererklärung auch noch nachträglich bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung wahren (BGE 2C\_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4; BGE 2C\_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2; BGE 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1 und insb. 4.1; je mit Hinweisen). Der Steuerpflichtige muss die Einkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen, selbst deklarieren. Es kommt nicht darauf an, ob die Steuerbehörde die Unvollständigkeit der Deklaration hätte erkennen und an die erforderlichen Informationen durch entsprechende Nachfrage oder Vergleich mit Steuerakten dritter Personen hätte gelangen können. Die Steuerbehörden können grundsätzlich davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllt, entsprechend den Anforderungen von Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Erst offenkundige Mängel können weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (vgl. BGE 2C\_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.3; BGE 2C\_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; BGE 2C\_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.2; 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; je mit Hinweisen) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.2.1).

d) In BGE 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 war das Bundesgericht in E. 4.1 zum Schluss gekommen, dass die Kreisschreiben der ESTV Nr. 8 vom 8. Dezember 1978 und Nr. 14 vom 29. Dezember 1988 (betreffend Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer), soweit sie in gewissen Situationen die Rückerstattung vorsehen, obwohl der Steuerpflichtige seiner Deklarationspflicht nicht im dargelegten Sinne nachgekommen war, nicht mit Art. 23 VStG konform sind. Die ESTV hat in der Folge das KS Nr. 40, Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG erlassen und die früheren Kreisschreiben aufgehoben. Als ordnungsgemäss deklariert gelten danach die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, wenn die steuerpflichtige Person sie in der ersten Steuererklärung, welche nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung einzureichen ist, deklariert. Ausserdem gelten jene Einkünfte, welche spontan nach Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, ebenfalls noch als ordnungsgemäss deklariert (Ziff. 3.1 des KS Nr. 40). Umgekehrt gilt als nicht mehr ordnungsgemäss deklariert u.a. die Deklaration nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung. 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 Ziff. 3.1 des KS nachzukommen (Ziff. 3.2 des KS Nr. 40) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_1083/2014 vom 20. November 2015 E. 2.2.2).

Auf den ersten Blick scheint der Wortlaut von Art. 23 VStG („oder“) nahezu legen, der Leistungsempfänger habe seiner Deklarationspflicht mit Bezug auf Dividenden auch dann Genüge getan, wenn er lediglich die entsprechenden Aktien angibt. Betrachtet man die Frage im Licht des Zwecks der Verrechnungssteuer, namentlich unter dem Teilaspekt Sicherungszweck, so kommt man nicht umhin, eine eher restriktive Sicht einzunehmen, zumal die Verrechnungssteuer nicht nur die Einkommens- sondern auch die Vermögenssteuer sichern soll. Es besteht daher kein Wahlrecht. Nur die Angabe des Vermögens, aus dem mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte fliessen, genügt grundsätzlich nicht (Fischer/Ramp, Kreisschreiben der ESTV – Verwirkung der Verrechnungssteuer, publ. in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 6-7/14, S. 503 ff., Ziff. 8, m.w.H.).

e) Die Frage, ob ein dem Steuerpflichtigen vorwerfbares Verhalten erforderlich ist, um den Rückforderungsanspruch untergehen zu lassen, hat das Bundesgericht bisher nicht definitiv entschieden

(BGE 2C\_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1 mit Hinweisen). In verschiedenen Fällen hat es aber bereits festgehalten, dass diesfalls – wenn also ein Verschulden erforderlich sein sollte –, eine einfache Fahrlässigkeit genügen würde (BGE 2C\_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; BGE 2C\_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; vgl. bereits 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2; kritisch zur Bedeutungszumessung von Verschulden überhaupt Zwahlen, a.a.O., N 5 zu Art. 23 VStG) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.5). Die Frage nach dem Verschulden dürfte nur in ganz wenigen Fällen überhaupt von praktischer Bedeutung sein, weil sich die Steuerpflichtigen sowohl das Verhalten von Vertretern wie auch die eigene Unvorsichtigkeit vorhalten lassen müssen (vgl. Zwahlen, a.a.O., N 5 zu Art. 23 VStG, m.w.H.). Ein Teil der Lehre spricht sich dafür aus, dass die Verwirkungsfolge von Art. 23 VStG ein Verschulden voraussetze (vgl. beispielsweise Fischer/Ramp, a.a.O., insb. Ziff. 6.2). Gerade im Computerzeitalter dränge sich die Berücksichtigung der Verschuldensfrage auf. Halte beispielsweise eine 80-jährige Witwe seit 10 Jahren unverändert die gleiche Anzahl Nestlé-Aktien und vergesse im 11. Jahr, den Dividendenertrag zu deklarieren, führe aber, wie jedes Jahr, die Nestlé-Aktien im Wertschriftenverzeichnis auf, sei dies wohl ein Fall von Unbeholfenheit und die Rückerstattung zu gewähren. Als weiteres Beispiel wird der Fall angeführt, dass ein Leistungsempfänger in seinem Wertschriftenverzeichnis die Vermögenserträge gemäss Bankauszug (Steuerausweis) deklariere und die Steuerverwaltung bei der Kontrolle des Bankauszugs feststelle, dass in diesem nicht sämtliche Vermögenserträge korrekt aufgeführt seien, auf den vom Steueramt zusätzlich entdeckten Vermögenserträgen die Verrechnungssteuer zurückzuerstatten sei (vgl. Fischer/Ramp, a.a.O., Ziff. 6.3 f.).

3.a) Die bis anhin beobachtete Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung führte zu einer Aufforderung des Gesetzgebers (Motion Schneeberger, Parlamentarische Initiative Stamm) sich über die Gesetzesbücher der Verrechnungssteuer zu beugen und Art. 23 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz) zu ändern. Im Focus dieser Änderung standen vor allem die Verwirkung der Rückerstattung und der damit verbundene Strafcharakter dieser Bestimmung. Der Bundesrat zeigte Verständnis für das Anliegen, erachtete es aber als notwendig, die Rückerstattungs berechtigung ausdrücklich auf Nachdeklarationen bei noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen einzuschränken. Daher beantragte der Bundesrat mit Beschluss vom 23. November 2016 die Ablehnung der Motion. Gleichzeitig erteilte er dem EFD den Auftrag, bis Juni 2017 eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten (vgl. Erläuternder Bericht des EFD zum Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; VStG) vom 28. Juni 2017, S. 4, [www.admin.ch](http://www.admin.ch)).

b) Die Verrechnungssteuer war bei Einführung in erster Linie als Sicherungssteuer für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden gedacht gewesen. Über die Jahre hat das Bundesgericht diese Sicherungssteuer schrittweise zu einer Strafsteuer weiterentwickelt. Darüber hinaus hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit dem Kreisschreiben 40 vom 11. März 2014 eine weitere Praxisverschärfung vorgenommen (Motion Schneeberger, 16.3797 vom 29. September 2016, [www.admin.ch](http://www.admin.ch)). Der erläuternde Bericht des EFD hält fest, dass die fehlende Rückerstattung der Verrechnungssteuer und die gleichzeitige Erfassung mit der Einkommenssteuer zu einer sehr hohen Belastung der betroffenen Einkünfte führe, was teilweise als Strafe empfunden werde. Die Durchsetzung des geltenden Rechts durch die Steuerbehörden stosse daher zunehmend auf Kritik und habe auch zu mehreren parlamentarischen Vorstössen geführt, die von der Stossrichtung her eine Wiederherstellung der früheren Praxis fordern würden (vgl. Erläuternder Bericht des EFD, a.a.O., S. 2). Artikel 23 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG) soll dahingehend präzisiert werden, dass bei noch nicht rechtskräftiger Veranlagung die versehentlich nicht deklarierten verrechnungssteuerbelasteten Leistungen vom Steuerpflichtigen grundsätzlich nachdeklariert werden können, ohne dass der Rückerstattungsanspruch verwirkt. Dies soll sowohl bei spontanen Nachdeklarationen gelten als auch bei solchen, die anlässlich einer Nachfrage der Steuerbehörde erfolgen. Damit beschränkt sich die vorliegende Vorlage auf die Thematik der Rückerstattungs berechtigung bei natürlichen Personen im Inland (vgl. Erläuternder Bericht des EFD, a.a.O., S. 4).

c) Im Entscheid vom 17. März 2017 2C\_637/2016 scheint nun das Bundesgericht seine Rechtsprechung gelockert zu haben.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Entscheid in Fünferbesetzung ergangen ist. Das bedeutet, dass das Bundesgericht dem Entscheid «grundsätzliche Bedeutung» beimisst. Der Entscheid schlägt eine pragmatische Richtung ein. In jüngerer Zeit glaubte man sowohl in der Praxis der ESTV als auch in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Tendenz zum Formalismus zu erkennen. Der vorliegende Entscheid scheint davon abzurücken. Im dem vorliegenden Entscheid zugrundeliegenden Sachverhalt hatten die Steuerpflichtigen zwar die Stammanteile im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt, im Feld für die Erträge jedoch nichts deklariert. Die von den Steuerpflichtigen vereinnahmte Dividende war jedoch eindeutig aus einer Beilage zur Steuererklärung ersichtlich und wäre somit für die Steuerbehörden bei einer einfachen Durchsicht ohne Weiteres erkennbar gewesen. Mit diesem Entscheid nimmt das Bundesgericht die Steuerbehörden in die Pflicht, die erhaltenen Unterlagen genau zu prüfen. Die Steuerverwaltung kann sich nicht alleine auf die im Steuererklärungsformular gemachten Deklarationen abstützen. Es sind stets alle Unterlagen miteinander zu beziehen.

Klargestellt wird mit diesem Entscheid auch, dass allfällige Übertragungsfehler von einem Formular ins andere (z. B. vom Zusatzblatt ins Wertschriftenverzeichnis) nicht mehr ohne Weiteres zu einer Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer führen können. Wenn die Steuerfaktoren aus den Unterlagen einfach ersichtlich sind, gelten sie auch dann als ordnungsgemäss deklariert, wenn sie in der eigentlichen Steuererklärung fehlen. Es ist allerdings selbstverständlich, dass keine Absicht der Irreführung vorliegen darf. Es darf also z. B. nicht in der Steuererklärung im Feld, wo Einkünfte zu deklarieren sind, eine «0» eingesetzt werden, obwohl sich aus den Beilagen ein entsprechendes Einkommen ergeben würde.

Hinsichtlich des Verschuldens hielt das Bundesgericht in seinem Entscheid zunächst fest, dass der Steuerpflichtige verpflichtet sei, die verrechnungssteuerbelasteten Erträge selbstständig zu deklarieren. Ob die Steuerbehörden die Unvollständigkeit der Deklaration hätten bemerken und sich die fehlenden Informationen durch Nachfrage oder Vergleich mit Steuerunterlagen von Dritten hätten beschaffen können, sei unerheblich. Damit gehe das Bundesgericht offenbar – wenn auch nicht explizit, wohl aber zumindest implizit – immer noch von einer verschuldensunabhängigen Verwirkungsfolge von Art. 23 VStG aus. Eine verschuldensunabhängige Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs sei abzulehnen. In der Lehre sei denn auch zu Recht von einer willkürlichen Strafe die Rede. Das Bundesgericht habe in der Vergangenheit zwar verschiedentlich festgehalten, dass die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs keine Strafmassnahme darstelle. Trotzdem spreche das Bundesgericht im zu besprechenden Entscheid nun davon, dass Art. 23 VStG die Verletzung der Mitwirkungspflichten gemäss Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 DBG sanktioniere. Sanktionen hätten in der Regel Strafcharakter. Es scheine, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung in diesem Punkt widersprüchlich sei. Wünschenswert sei, dass das Bundesgericht bei der künftigen Auslegung von Art. 23 VStG die Verschuldensfrage kläre (vgl. Fischer/Ramp, Neues aus Lausanne und Bern zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer, publ. in: Expert Focus [EF] 8/17 S. 540ff. Ziff. 1.3.ff., m.w.H.).

Es ist damit festzustellen, dass sowohl der Bundesrat als auch das Bundesgericht die unbefriedigende Situation erkannt haben. Die notwendigen Gesetzesänderungen sind, wie bereits aufgezeigt, im Gange. Nichts desto trotz ist aufgrund der gebotenen Rechtssicherheit die derzeitige Gesetzeslage unter Berücksichtigung der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung massgebend. Aus diesem Grund lehnte der Bundesrat sodann die begehrte Sistierung des Kreisschreibens Nr. 40 zum Verrechnungssteuergesetz ab (vgl. Motion Schneeberger, 16.3464 vom 29. September 2016, [www.admin.ch](http://www.admin.ch)).

4. Der Untersuchungsgrundsatz berechtigt und verpflichtet die Einschätzungsbehörde, von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln den steuerrelevanten Sachverhalt zu erforschen (Meier in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 109 N 2, m.w.H.). Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist im Prinzip eine umfassende (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 4). Eine gewisse Einschränkung erfährt der Untersuchungsgrundsatz indessen durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 14). Diese gebietet dem Pflichtigen, alles vorzunehmen, um eine vollständige

und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 42 StHG N 3). Der Steuerpflichtige hat bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGer 2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 3.2; BGer 2C\_21/2008 vom 10. Juni 2008, E. 2.2). Die Behörde darf sich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung verlassen, wenn es keine Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit derselben gibt (Klöti-Weber/Siegrist /Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A. Bern 2015, § 201 N 10; Looser in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 51 StHG N 15). Sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Sie hat zu berücksichtigen, dass vom Steuerpflichtigen nicht bloss Tatsachen in die Formulare einzutragen sind, sondern sich beim Ausfüllen der Steuererklärung auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (StGE vom 23. Oktober 2009, 510 09 42, E. 3b; BGer 2C.26/2007 vom 10. Oktober 2007, E. 3.2.2.; BGer 2C\_21/2008 vom 10. Juni 2008, E. 2.3). Eine weitere Schranke der Untersuchungspflicht bilden die natürlichen Vermutungen. Vermutet werden dürfen Tatsachen, mit deren Verwirklichung nach der Lebenserfahrung gerechnet werden darf, sofern keine Umstände nachgewiesen sind, welche diese Annahme widerlegen (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 5). Die Veranlagungsbehörde ist zur Vermutung befugt, dass Tatsachenvorbringen des Steuerpflichtigen, welche Tatsachen betreffen, die zu seinen Gunsten sprechen, vollständig sind. Die Behörde darf infolgedessen ohne gegenteilige Anhaltspunkte davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige alle steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (z.B. solche, die zu Abzügen vom Einkommen führen), geltend gemacht hat. Sie ist auch zur Annahme berechtigt, dass der Steuerpflichtige nicht mehr Einkommen bzw. Gewinn angibt, als er tatsächlich erzielt hat, und dass jedenfalls insoweit die betreffenden steuerbegründenden oder -mehrenden Tatsachen wahr sind (Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 46 StHG N 6).

5. Aufgrund dieser Ausführungen ergibt sich damit Folgendes: Die Rekurrenten haben im Jahre 2014 eine Dividendenausschüttung in Höhe von CHF 40'000.– erhalten und ihre Steuererklärung betr. das Jahr 2014 am 14. August 2015 eingereicht. Im Wertschriftenverzeichnis wurden zwar die 250 Namenaktien deklariert und ein Steuerwert von CHF 133'000.– eingesetzt, hingegen wurde kein Ertrag deklariert. Das Feld unter der Rubrik «Ertrag» wurde leer gelassen. In den Beilagen zur Steuererklärung befand sich jedoch eine Bestätigung vom 30. Juni 2014 über eine Dividendenzahlung in Höhe von CHF 40'000.– sowie eine Bescheinigung über eine Saldobestätigung betreffend dem Kontokorrent des Pflichtigen für das Jahr 2014 bei der Firma A AG. Damit ist der vorliegende Fall mit dem vom Bundesgericht beurteilten Fall praktisch identisch. Aus den eingereichten Belegen zur Steuererklärung ist die erhaltene Dividende ohne weiteres erkennbar. Ob die Dividende nun versehentlich oder absichtlich nicht deklariert worden ist, lässt sich im Nachhinein meist nicht mehr genau ermitteln. Vorliegend führten die Pflichtigen aber aus, es sei aus der Steuererklärung nicht klar hervorgegangen, an welchem Ort die Dividende hätte deklariert werden müssen, weshalb sie einfach die Bescheinigung beigelegt hätten, ohne den Betrag einzufüllen. Eine Hinterziehungsabsicht sei völlig auszuschliessen, in einem solchen Falle hätten die Pflichtigen die Bescheinigung sicherlich nicht eingereicht.

Auch im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Pflichtigen nicht in Hinterziehungsabsicht gehandelt haben, sondern die Bescheinigung über die Dividende der Steuererklärung beigelegt haben, damit die Steuerverwaltung die Zahlung zur Kenntnis nehme und sie entsprechend veranlage und besteuere. Aus der unter Ziff. 4 dargelegten Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ergibt sich zudem, dass die Behörde bei sorgfältiger Durchsicht ohne weiteres auf die Dividendenbescheinigung hat stossen müssen und diese am richtigen Ort hat erfassen können. Nichts desto trotz ist dennoch darauf hinzuweisen, dass das Steuerklärungsformular vollständig ausgefüllt werden muss und dabei alle Einkünfte zu deklarieren sind. Schliesslich ist es einem Pflichtigen auch zumutbar, sich bei Unklarheiten über die richtige Vorgehensweise bei der Steuerbehörde zu erkundigen, um in der Folge Unannehmlichkeiten oder gar Nachteile zu vermeiden. Insoweit wird

die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nicht einfach durch den Untersuchungsgrundsatz abgelöst, sondern ergänzt, sodass eine vollständige und korrekte Steuererklärung resultieren kann.

Das jüngste, von der bisherigen Rechtsprechung abweichende, Bundesgerichtsurteil stellt jedenfalls klar, dass eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann zu gewähren ist, wenn zwar im entsprechenden Formular die Erträge nicht deklariert worden, diese aber aus miteingereichten Unterlagen eindeutig ersichtlich sind. Die Steuerbehörden werden zudem in die Pflicht genommen, die vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen zu prüfen und miteinzubeziehen (vgl. Expert Focus [EF] 8/17 S. 543 Ziff. 3.).

Aus diesen Erwägungen ergibt es sich, dass sich der Rekurs als begründet erweist und gutzuheissen ist.

...

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...
4. ...
5. ...