

Verrechnungssteuer

Keine Verwirkung der Rückerstattung nach neuem Recht

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 8. Februar 2019

Nach der neuen, seit dem 1. Januar 2019 geltenden Bestimmung im Verrechnungssteuergesetz kann im noch offenen Veranlagungsverfahren trotz Nichtdeklaration der belasteten Einkünfte eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden, sofern es sich um ein fahrlässiges Verhalten handelte. Zeigt sich bei der Gesamtwürdigung, dass die Beteiligung zwar im Vermögen angegeben wurde, die nicht deklarierte und erstmals ausgeschüttete Dividende jedoch von der Höhe her betrachtet auffallend sein musste, auf der anderen Seite aber auch hohes ordentliches Einkommen vorhanden ist, so ist von einem bloss fahrlässig begangenen Versehen auszugehen.

Sachverhalt:

A. In der Periode 2015 wurde den Pflichtigen A. und B. C. eine Dividende in der Höhe von CHF 50'000.– von der C. GmbH ausbezahlt. Dabei hat die Gesellschaft die Verrechnungssteuer korrekt abgezogen und die Ausschüttung mit dem entsprechenden Formular der ESTV gemeldet. Eine Deklaration der Dividende in der Steuererklärung von A. und B. C. erfolgte jedoch nicht.

In der Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2015 vom 23. Februar 2017 wurde den Pflichtigen die Dividende zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 17'500.– verweigert.

B. Gegen diese Veranlagung liessen die Pflichtigen Einsprache erheben und begehrten, betreffend Dividende der C. GmbH sei die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Höhe von CHF 17'500.– zu gewähren und der Dividendenertrag privilegiert zu besteuern. Zur Begründung führten sie aus, obwohl die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer gelte und der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur bei vorsätzlich nicht deklarierten Vermögenserträgen verwirkt werden sollte, sei die Gerichtspraxis weiter verschärft worden. Die Dividende von CHF 50'000.– sei von der Gesellschaft, welche im Eigentum der Steuerpflichtigen stehe, mit dem Formular 110 der ESTV gemeldet und in der Steuererklärung der Gesellschaft ausgewiesen worden. In der privaten Steuererklärung der Pflichtigen seien die Stammanteile im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt, die Dividende jedoch fälschlicherweise nicht deklariert worden.

Mit Einspracheentscheid vom 15. Mai 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem der Wertschriftenertrag antragsgemäss, unter Anwendung des privilegierten Halbsatzverfahrens, besteuert wurde. Hinsichtlich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer führte die Steuerverwaltung aus, vorliegend sei zwar der Vermögenswert der Anteile der C. GmbH, jedoch nicht der Ertrag deklariert worden. Die Aufrechnung der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sei aufgrund einer Intervention der Steuerbehörde vorgenommen und korrekt der Rubrik B «ohne eidgenössischen Verrechnungssteuerabzug 35 %» zugewiesen worden: Der Ertrag gelte als nicht spontan deklariert, weshalb der Rückerstattungsanspruch der abgezogenen Verrechnungssteuer verwirkt sei.

C. Mit Schreiben vom 14. Juni 2018 lassen die Pflichtigen Rekurs erheben und beantragen, die Verrechnungssteuer betr. die Dividende der C. GmbH, ausmachend CHF 17'500.–, sei zurückzuerstatten. Zur Begründung führen sie aus, von einer vorsätzlichen oder gar hinterzieherischen Absicht könne keinesfalls die Rede sein. Vielmehr sei die zuständige kantonale Steuerverwaltung mit dem Einreichen der Steuererklärung der Gesellschaft über die Dividende in Kenntnis gesetzt worden. Im Wertschriftenverzeichnis der Pflichtigen sei in der vorgesehenen Position der Erträge weder eine «Null» noch ein «Strich» eingesetzt worden. Es sei als zumutbar zu erachten, dass die veranlagende Steuerbehörde den ihr bekannten, fehlenden Wert einsetze, so wie dies auch bei Steuerwerten von Liegenschaften (Katasterwerte, Eigenmietwerte) oder Vermögenssteuerwerten von nicht kotierten Wertpapieren praktiziert werde.

Mit Vernehmlassung vom 17. Juli 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann verwirkt, wenn die mit Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht in der nächsten Steuererklärung deklariert oder die Angaben zumindest spontan vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung ergänzt würden. Die Steuerbehörde dürfe sich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige seine Deklaration vollständig und richtig ausfülle. Die blossе Fahrlässigkeit reiche zur Annahme der Verwirkungsfolge. Im vorliegenden Fall seien in der Steuererklärung 2015 zwar die entsprechenden Stammanteile der C. GmbH deklariert worden, die vorgenannte Dividendenzahlung jedoch nicht. Erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei die Dividendenzahlung aufgrund einer Abfrage in der Wertschriftenverzeichnis-Kontrolle (WVK) von Amtes wegen nachgetragen worden. Daraus ergebe sich, dass zwar kein Steuerausfall bei den direkten Steuern resultiert habe, jedoch der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer praxisgemäss verwirkt sei.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Beschwerdeführer an ihren Rechtsbegehren fest. Die Beschwerdegegernerin weist indes auf eine zwischenzeitlich eingetretene Gesetzesänderung hin.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21) i.V.m. § 9 Abs. 1 des Dekrets vom 10. Februar 2011 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer zur Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt werden.

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

2. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die fehlende Deklaration der Dividende in Höhe von CHF 50'000.– bei den Einkünften zur Verwirkung des Rückforderungsanspruchs der Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 17'500.– führt.

Nach der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts war der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht spontan in der nächsten Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder aber zumindest die eingereichte Steuererklärung spontan so frühzeitig ergänzt wird, dass die Einkünfte von der Veranlagungsbehörde noch vor der definitiven Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 110 Ib 319 E.6c/cc; BGE 113 Ib 128 E. 2b). Ob ein vorwerfbares Verhalten seitens des Steuerpflichtigen erforderlich war, um den Rückforderungsanspruch untergehen zu lassen, hatte das Bundesgericht nicht definitiv entschieden. Festgehalten hatte es jedoch, dass wenn ein Verschulden erforderlich sein sollte, einfache Fahrlässigkeit genügen würde (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_172/2015 vom 27. August 2015, E. 4.2).

Gemäss der seit dem 1. Januar 2019 gültigen Fassung des Art. 23 Abs. 2 VStG tritt die Verwirkung nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und (lit. a) in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions-, oder Nachsteuerverfahren nachträglich angegeben werden oder (lit. b) von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden. Als Übergangsbestimmung sieht Art. 70d VStG eine Rückwirkung von Art. 23 Abs. 2 VStG für Ansprüche vor, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

3. Aufgrund des bereits Erläuterten ist erkennbar, dass es sich hier um einen Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer aus der Steuerperiode 2015 handelt. Somit fällt dieser grundsätzlich in den Anwendungsbereich des neuen Art. 23 Abs. 2 VStG. Weiter ist ersichtlich, dass die Veranla-

gung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Daher ist die neurechtliche Regelung für die Beurteilung des vorliegenden Falls massgebend. Zu prüfen ist somit, ob die Deklaration der Dividende bei den Einkünften der Steuerpflichtigen lediglich fahrlässig unterlassen wurde, oder ob diesbezüglich ein (Eventual-)Vorsatz vorliegt.

Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und (bewusster) Fahrlässigkeit kann im Einzelfall schwierig sein. Sowohl der eventualvorsätzlich als auch der bewusst fahrlässig Handelnde weiss um die Möglichkeit des Erfolgseintritts beziehungsweise um das Risiko der Tatbestandsverwirklichung. Hinsichtlich der Wissensseite stimmen somit beide Erscheinungsformen des subjektiven Tatbestands überein. Unterschiede bestehen jedoch beim Willensmoment. Der bewusst fahrlässig Handelnde vertraut (aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit) darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintreten und das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mithin nicht verwirklichen werde. Demgegenüber nimmt der eventualvorsätzlich Handelnde den Eintritt des als möglich erkannten Erfolges in Kauf. Dabei darf vom Wissen des Handelnden auf dessen Willen geschlossen werden, wenn sich der Eintritt des Erfolges als so wahrscheinlich aufdrängte, dass die Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolges ausgelegt werden kann (vgl. BGE 133 IV 1 E. 4.1.; BGE 130 IV 58 E. 8.4).

Vorliegend ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände vorzunehmen. Mit der Deklaration der Dividende durch die C. GmbH wurde die Verrechnungssteuer korrekt angegeben und abgeliefert. Dass diese Meldung auch korrekt erfolgte, zeigt der Eintrag in der WVK. Mit diesem zentralen Register ist mit relativ wenig Aufwand feststellbar, ob eine Dividende ausbezahlt wurde oder nicht. Aufgrund der Eigentumsverhältnisse an der C. GmbH erhellt sofort, dass nur die Beschwerdeführenden die Empfänger dieser Dividende sind. Dieser Umstand spricht gegen eine absichtliche Verheimlichung der Dividende durch die Beschwerdeführenden.

Auch wirtschaftlich betrachtet sind keine Gründe für eine absichtliche Nichtdeklaration erkennbar. Hätten die Beschwerdeführer die Dividende von CHF 50'000.– ordnungsgemäss deklariert, wäre die darauf entfallende Steuer geringer gewesen als die 35 % ausmachende Verrechnungssteuer.

Weiter spricht auch die Angabe der Stammanteile an der C. GmbH im Wertschriftenverzeichnis der Beschwerdeführer für eine bloss fahrlässige Nichtdeklaration. Hätten die Beschwerdeführer die Dividende verheimlichen wollen, so hätten sie die Stammanteile wohl nicht in ihrer Steuererklärung deklariert. Durch die Deklaration der Stammanteile war der Beschwerdegegnerin die Kontrolle der Ausschüttung der C. GmbH in der betreffenden Steuerperiode im WVK problemlos möglich.

Die Beschwerdeführer schütteten sich zudem zum ersten Mal eine Dividende der in ihrem Eigentum stehenden Gesellschaft aus. Daraus könnte zwar geschlossen werden, dass die Beschwerdeführer diesen für sie aussergewöhnlichen Vorgang bei der Deklaration nicht vergessen sollten. Umgekehrt kann aber auch argumentiert werden, dass bei einer erstmaligen Ausschüttung Fehler passieren können. Dies gilt vorliegend umso mehr, als diese erstmals ausbezahlte Dividende hier nicht einen Grossteil des steuerbaren Einkommens der Beschwerdeführer ausmachte; von den steuerbaren rund CHF 240'000.– Einkommen (inkl. der streitbetroffenen Dividende) erfasste die Selbstschätzung der Pflichtigen, welche von einer Treuhandgesellschaft erstellt wurde, immerhin noch rund CHF 190'000.–. Insofern erscheint es jedenfalls als möglich, dass die Pflichtigen den Fehler bei einer Plausibilitätskontrolle der Steuererklärung nicht erkannt haben.

Aus dem Obenstehenden kann geschlossen werden, dass es sich bei der Nichtdeklaration der Dividende der C. GmbH durch die Beschwerdeführenden um ein fahrlässiges Vergessen handelt. Dies führt zum Ergebnis, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt ist. Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

4. Es bleibt über die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

Ausgangsgemäss sind den Beschwerdeführern keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 3 i.V.m. Art. 47 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwal-

tungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art 54 Abs. 1 VStG). Diese sind von der Beschwerdegegnerin zu tragen.

Gemäss Art. 63 Abs. 1–3 i.V.m. Art. 47 Abs. 1 lit. c VwVG i.V.m. Art. 54 Abs 1 VStG ist den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung auszurichten. Für das Verfassen der Beschwerde ist ein Aufwand von drei Stunden, für die Verhandlung vor dem Steuergericht ein solcher von einer Stunde, somit insgesamt vier Stunden à praxisgemäss CHF 150.– zu entschädigen. Spesen wurden nicht geltend gemacht. Somit ist ein Betrag von CHF 646.20 (inklusive 7,7 % MWST, ausmachend CHF 46.20) als Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Rückforderung der Verrechnungssteuer in Höhe von CHF 17'500.– zugelassen.
2. ...
3. ...
4. ...