

Regierungsrat

Rathaus / Barfüssergasse 24
4509 Solothurn
www.so.ch

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bernertshof
3003 Bern

26. September 2017

Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; VStG)

Sehr geehrter Herr Bundesrat
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 28. Juni 2017 haben Sie uns eine Revision des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; VStG) zur Vernehmlassung unterbreitet. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und nehmen diese gerne wahr.

Nach dem heute geltenden Art. 23 VStG verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn der Berechtigte die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, gegenüber der zuständigen Steuerbehörde nicht deklariert. Den Entscheid über den Rückerstattungsanspruch trifft gemäss Art. 52 VStG das zuständige kantonale Verrechnungssteueramt. Die Praxis über die Anwendung von Art. 23 VStG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in Kreisschreiben festgehalten. Dabei ging sie ursprünglich davon aus, dass Art. 23 VStG nicht anzuwenden sei, wenn die Deklaration „versehentlich“ unterblieben ist. Das Bundesgericht kam demgegenüber in den Urteilen 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 zum Ergebnis, dass nach Art. 23 VStG der Rückerstattungsanspruch in allen Fällen verwirkt sei, in denen der Berechtigte nicht spontan, d.h. von sich aus richtig deklariert. Als Folge dieser Entscheide publizierte die ESTV am 11. März 2014 das Kreisschreiben Nr. 40 (KS Nr. 40). Die Gesetzesänderung beabsichtigt die Rückkehr zur früheren Praxis, wonach der Rückerstattungsanspruch nicht verwirken soll, falls die Nichtdeklaration bloss aus Versehen bzw. infolge Fahrlässigkeit erfolgt.

Seit der Publikation des KS Nr. 40 durch die ESTV konnte in den Kantonen im Bereich der mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenserträge eine merklich verbesserte Deklaration festgestellt werden. Die beabsichtigte Gesetzesanpassung könnte dazu führen, dass sich die Deklaration wieder verschlechtert. Dennoch erachten wir es als richtig, die Voraussetzungen für die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs auf Gesetzesstufe zu regeln bzw. zu präzisieren. Denn die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs, wenn verrechnungssteuerbelastete Erträge versehentlich nicht (typisch: die letzten Erträge abgelaufener Kassenobligationen) oder aus Rechtsunkenntnis zu spät (Dividenden oder Lotteriegewinne im Jahr der Auszahlung statt der Fälligkeit) deklariert wurden, ist vielerorts - nicht ganz zu Unrecht - auf wenig Verständnis gestossen. Nicht nur Laien empfinden die Nicht-Rückerstattung der Verrechnungssteuer in solchen Fällen als Strafe (vgl. Holenstein/von Ah, Kreisschreiben Nr. 40 - nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 S. 609 ff.).

2.1. Strafverfahren als Voraussetzung für die Verweigerung der Rückerstattung bei Aufrechnung der nicht deklarierten Erträge im Veranlagungsverfahren?

Mit dem Begriff der Fahrlässigkeit wird neu ein strafrechtlicher Begriff in Art. 23 Abs. 2 VStG eingeführt. Hier stellt sich die Frage, ob dieser erforderlich ist, um zur früheren Praxis zurückzukehren, oder ob nicht die versehentliche Nichtdeklaration genügen würde. Wenn indessen die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs verfahrensmässig an den (ex definitione vorsätzlichen) Hinterziehungsversuch anknüpfen soll, erscheint dies sachgerecht. Dagegen bestehen aber doch einige Vorbehalte.

In diesem Zusammenhang erscheint insbesondere die Aussage im erläuternden Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 28. Juni 2017 problematisch, wonach eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nur noch dann eintritt, wenn ein entsprechendes Strafurteil wegen versuchter vorsätzlicher Steuerhinterziehung vorliegt. Anders ausgedrückt wäre ohne Vorliegen eines Strafurteils immer von Fahrlässigkeit auszugehen. Eine solche Interpretation erachten wir in sachlicher und rechtlicher Hinsicht als falsch bzw. führt in der Praxis zu Ergebnissen, die weder im Interesse der Kantone noch im Interesse der Steuerpflichtigen liegen.

Für die Gewährung bzw. Verweigerung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer sind die kantonalen Veranlagungsbehörden zuständig. Die diesbezügliche Prüfungs- und Untersuchungspflicht ist gemäss Art. 52 Abs. 1 VStG umfassend. Hinterziehungsverfahren werden demgegenüber nicht von der Veranlagungsbehörde vorgenommen. Sollte das Vorliegen eines Strafurteils die Voraussetzung für eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bilden, würde letztlich nicht das gemäss Art. 52 VStG zuständige kantonale Verrechnungssteueramt (gemäss kantonomer Organisation die Veranlagungsbehörde) über den Rückerstattungsantrag entscheiden. Diese Interpretation des EFD steht daher im Widerspruch zur gesetzlichen Untersuchungspflicht des kantonalen Verrechnungssteueramts.

Bis ein Strafurteil vorliegt, müsste gemäss dem erläuternden Bericht des EFD das Rückerstattungsverfahren sistiert werden, womit sich dieses über Jahre verzögern kann. Weil in der Praxis über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im ordentlichen Veranlagungsverfahren entschieden wird, verzögert sich auch dieses (siehe unten). Die Situation verschärft sich zusätzlich, weil die für die Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren zuständige Stelle bereits heute infolge des anstehenden automatischen und spontanen Informationsaustausches auch in unserem Kanton überlastet ist. Noch um einiges länger würden Verfahren in Fällen von Steuerbetrug dauern, für welche die ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden zuständig sind. Diese Verzögerungen des Rückerstattungs- und Veranlagungsverfahrens decken sich weder mit dem Interesse der Steuerpflichtigen noch mit demjenigen der Steuerbehörde.

Verfahrensmässig werden Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung in aller Regel erst nach Rechtskraft der Veranlagung eröffnet. Erst dann stellt die Veranlagungsbehörde den Antrag an die für Strafverfahren zuständige Abteilung. Damit ist sichergestellt, dass nur dann ein Strafverfahren eingeleitet wird, wenn die nicht deklarierten Einkünfte tatsächlich steuerbar sind. Entsprechend beginnt die Verjährungsfrist bei versuchter Steuerhinterziehung erst mit der Rechtskraft der Veranlagung zu laufen (Art. 184 DBG). Der Widerspruch, dass ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung durchgeführt wird, bevor im Veranlagungsverfahren die Steuerbarkeit der Einkünfte beurteilt ist, lässt sich wohl nur so beseitigen, indem die Veranlagungsbehörde zuerst die Veranlagung ohne Rückerstattung der Verrechnungssteuer vornimmt, anschliessend das Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung durchgeführt wird und schliesslich wieder die Veranlagungsbehörde nach Vorliegen des Strafurteils über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer entscheidet.

Wäre ein Strafurteil Voraussetzung für die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs, würden die kantonalen Steuerbehörden - auch wegen dieses aufwendigen Verfahrens - wohl nur in krasen Einzelfällen eine versuchte vorsätzliche Steuerhinterziehung zur Anzeige bringen. Das hätte zur Folge, dass sie die Rückerstattung auch in Fällen gewähren, in denen die Nichtdeklaration nicht auf Fahrlässigkeit zurückzuführen ist. Zu denken ist dabei beispielsweise an Fälle, in denen der Steuerpflichtige für Vermögenserträge bei der ESTV vorgängig das Meldeverfahren beantragt, diese Erträge in der Folge in der Steuererklärung jedoch nicht deklariert. Damit wird die

Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer beeinträchtigt.

2.2. Kürzung des Verrechnungssteueranspruchs des Kantons

Leitet die für die Rückerstattung zuständige kantonale Steuerbehörde kein Strafverfahren ein, besteht für den Kanton die Gefahr, die zurückerstattete Verrechnungssteuer selber tragen zu müssen. Kommt die ESTV im Rahmen ihrer Oberaufsicht nämlich zum Ergebnis, dass gemäss ihrer Auffassung ein Strafverfahren hätte durchgeführt werden müssen, dann wird sie gegenüber dem Kanton die Verrechnungssteuerrückzahlungen um den entsprechenden Betrag kürzen. Zwar könnte der Kanton in diesen Fällen den zu Unrecht zurückerstatteten Betrag vom Empfänger zurückfordern. Dieser Rückleistungsanspruch erlischt jedoch gemäss Art. 58 Abs. 1 VStG nach Ablauf von sechs Monaten seit der entsprechenden Kürzungsverfügung der ESTV. Das würde aber bedeuten, dass der Kanton innerhalb von sechs Monaten ein Strafurteil erwirken müsste, um die Verrechnungssteuer seinerseits vom Steuerpflichtigen zurückzufordern. Dieser Zeitrahmen ist für ein Steuerstrafverfahren unrealistisch. Faktisch würde damit dem Kanton die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die zu Unrecht zurückerstattete Verrechnungssteuer zurückzufordern, verwehrt.

Um diese zu vermeiden, müsste die ESTV in diesen Fällen zusammen mit der Kürzungsverfügung auch einen begründeten Antrag auf Durchführung eines Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung stellen. Und dem Kanton müsste die Möglichkeit zugestanden werden, die Rückforderung der Verrechnungssteuer beim Steuerpflichtigen gemäss Art. 58 Abs. 1 VStG bereits mit der Einleitung des Strafverfahrens zu verfügen, ohne dass ein Strafurteil vorliegt. Damit öffnet sich jedoch ein neues Problemfeld. Denn der Steuerpflichtige müsste die Rückerstattungsverfügung gemäss Art. 58 Abs. 2 VStG bereits mit Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission anfechten, während das Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung bei den Steuerbehörden erst eingeleitet ist. Damit laufen parallel zwei Verfahren in der gleichen Sache, die erst noch unterschiedlich fortgeschritten sind.

2.3. Fazit

Um die aufgezeigten Probleme zu vermeiden, ist unbedingt davon Abstand zu nehmen, die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs in den Fällen, in denen die ungenügende Deklaration im Veranlagungsverfahren korrigiert wird, von einem rechtskräftigen Urteil oder Entscheid des vorsätzlichen Steuerhinterziehungsversuchs abhängig zu machen. Und die Kürzung der Verrechnungssteuerrückzahlung an den Kanton darf die ESTV keinesfalls bloss damit begründen, dass der Kanton zu Unrecht kein Strafverfahren durchgeführt habe.

2.4. Frist zur Deklaration

Nach der geltenden Praxis verwirkt der Rückerstattungsanspruch nicht, wenn die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte vor Rechtskraft der Veranlagung spontan nachdeklariert werden (KS Nr. 40, Ziffer 3.1, mit Hinweisen). In einzelnen Urteilen hat das Bundesgericht allerdings ausgeführt, dass die Nachdeklaration nur bis zur definitiven Veranlagung möglich ist, um den Anspruch nicht zu verlieren (Urteil 2C_85/2015 vom 16. September 2015 Erw. 2.2 und 2.4). Nach dem Vorschlag soll der Rückerstattungsanspruch verwirken, wenn die Nachdeklaration nicht bis zum Ablauf der Einsprachefrist erfolgt. Begründet wird dies hauptsächlich damit, dass die oberen Gerichte nur über eine eingeschränkte Kognition verfügen. Dieser Grund hindert indessen nicht, die Nachdeklaration im laufenden Einspracheverfahren und im Beschwerdeverfahren vor den erstinstanzlichen Gerichten, die ebenfalls über volle Kognition verfügen, ohne Verlust des Rückleistungsanspruchs zuzulassen. Und auch die dreijährige Antragsfrist wird in diesen Verfahren häufig nicht abgelaufen sein. Und wenn sie es ist, dann ist die Rückerstattung aus diesem Grund verwirkt. Der Einbau dieser neuen Hürde erscheint überflüssig.

2.5. Zur Übergangsregelung

Der vorgeschlagenen Regelung zum Übergangsrecht gemäss Art. 70b VStG stimmen wir zu. Würde das neue Recht auf alle noch offenen Rückerstattungsanträge angewendet, würde dies faktisch eine rückwirkende Gesetzesanpassung bedeuten und damit zu rechtsungleichen Ergebnissen führen.

Abschliessend bedanken wir uns noch einmal bestens für die Möglichkeit, eine Stellungnahme abgeben zu dürfen. Zugleich geben wir unserer Hoffnung Ausdruck, dass unsere Vorbehalte gegenüber dem Vorschlag bei der Ausarbeitung der Vorlage an die eidgenössischen Räte gebührend berücksichtigt werden.

Freundliche Grüsse

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATES

sig.
Dr. Remo Ankli
Landammann

sig.
Andreas Eng
Staatsschreiber