

Verrechnungssteuer

Verwirkung der Rückforderung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. März 2014

Nebst den speziell zu beachtenden Fristen für die Stellung eines Antrags auf Rückerstattung entrichteter Verrechnungssteuern ist unabdingbare Voraussetzung, dass eine Deklaration der damit belasteten Einkünfte vorgenommen wird. Der Anspruch ist deshalb insgesamt verwirkt, wenn ein Aktionär offensichtlich verdeckte Gewinnausschüttungen nicht in seiner persönlichen Steuererklärung offengelegt hat.

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung vom 11. Juni 2013 wies die Steuerverwaltung den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 14'665.– (Fr. 41'900.– x 35 %) auf verdeckten Gewinnausschüttungen für Fälligkeiten aus dem Jahre 2008 ab. Zur Begründung führte sie aus, Rückerstattungsanträge seien innert drei Jahren seit Ende des Kalenderjahres, in welchem die steuerbare Leistung fällig geworden sei, zu stellen. Handle es sich um eine erst aufgrund eines Kontrollverfahrens überwälzte Verrechnungssteuer, beginne mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Rückerstattungsantrages zu laufen. Die Einzahlung sei am 17. April 2013 erfolgt. Der Antrag sei mit Schreiben vom 28. Mai 2013 fristgerecht eingereicht worden. Mit Nach- und Strafsteuerverfügung vom 29. September 2011 seien geldwerte Leistungen aus der X. AG, Y., in Form von übernommenem Liegenschaftsaufwand in Höhe von Fr. 39'400.– und übernommenen Heizkosten in Höhe von Fr. 2'500.–, total somit Fr. 41'900.–, welche nicht ordnungsgemäss in der Steuererklärung angegeben worden seien, aufgerechnet und mit einer Busse belegt worden. Der Rückerstattungsantrag sei deshalb verwirkt.

2. Mit Schreiben vom 10. Juli 2013 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit dem sinngemässen Begehren, die Verfügung vom 11. Juni 2013 sei aufzuheben und die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 14'665.– zurückzuerstatten, Einsprache. Zur Begründung führte sie aus, die verdeckten Gewinnausschüttungen basierten auf privaten Liegenschaftsaufwendungen. Ein Eventualvorsatz sei bei den geldwerten Leistung nicht gegeben.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 30. August 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, der Gesetzgeber habe die sog. Deklarationsklausel statuiert. Diese als Resolutivbedingung formulierte Gesetzesnorm führe dazu, dass der Rückerstattungsanspruch verwirkt werde, wenn mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte nicht deklariert würden. Die Verrechnungs-

steuer werde dann zur bekannten «Defraudantensteuer», welche all jene Steuerpflichtigen endgültig zusätzlich belasten soll, die die deklarationspflichtigen Einkünfte bei den direkten Steuern nicht ordnungsgemäss angegeben hätten. Erst durch diese Klausel würde der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis gelte, durchgesetzt. Fehle es an der ordnungsgemässen Deklaration, so sei der Rückerstattungsanspruch von Gesetzes wegen verwirkt. Die Aufrechnung der geldwerten Leistungen sei rechtskräftig und könne daher nicht mehr korrigiert werden.

4. Mit Schreiben vom 28. September 2013 erhob die Vertreterin der Beschwerdeführer mit dem sinngemässen Begehren, der Einsprache-Entscheid vom 30. August 2013 sei aufzuheben und die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 14'665.–, eventualiter reduziert um den Anteil der Heizkosten, zurückzuerstatten, Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, strittig sei nur die Frage, ob die sogenannte Deklarationsklausel verletzt sei oder nicht. Das Gesuch um Rückerstattung sei zeitlich korrekt innert 60 Tagen seit Ablieferung der Verrechnungssteuer eingereicht worden. Die Rekurrenten hätten die Aufrechnung anerkannt, leider ohne sich der dramatischen Nebenfolgen der Verrechnungssteuer bewusst gewesen zu sein. Die Liegenschaftsaufwendungen hätten durchaus von der Gesellschaft übernommen werden können. Dies sei bei der Strafzumessung nicht ausreichend gewürdigt worden. Die Aufrechnung sei nicht als Hinterziehung zu taxieren, sondern nur als anerkannte Nachkorrektur aufgrund eines Versehens.

5. Mit Vernehmlassung vom 4. November 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die Verrechnungssteuer sei in erster Linie eine Sicherungssteuer für die direkten Steuern von Bund und Kantonen. Sie werde vollumfänglich angerechnet bzw. zurückerstattet, wenn die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte bei der Veranlagung zur allgemeinen Einkommenssteuer korrekt deklariert worden seien. Würden die Einkünfte jedoch nicht als Einkommen deklariert, so sei das Rückerstattungsrecht verwirkt und die Steuer ver falle endgültig dem Staat. Die schuldhaftige Nichtdeklaration müsse sich auch ein Aktionär anrechnen lassen, wenn er sich offensichtlich verdeckte Gewinnausschüttungen von seiner Aktiengesellschaft zuweisen lasse, ohne diese in seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Im vorliegenden Fall gehe es nicht nur um eine Meinungsverschiedenheit betreffend Qualifikation von geldwerten Leistungen, sondern es seien offensichtliche private Lebenshaltungskosten über die Geschäftsbuchhaltung abgerechnet worden. Dies habe schliesslich in einem Nach- und Strafsteuerverfahren gemündet, welches mit einer Nachsteuer und Busse abgeschlossen worden sei. Dass die Nichtdeklaration schuldhaft begangen worden sei, sei vorliegend unbestritten, sei doch der Einsprache-Entscheid betreffend die Nach- und Strafsteuern unangefochten geblieben. Zudem wäre es auch stossend, wenn ein Steuerpflichtiger Steuersubstrat vom Fiskus fernhalte, danach aber trotzdem so gestellt würde, wie wenn er seinen Pflichten vollständig nachgekommen wäre.

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 Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 10. Februar 2011 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuer-gesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 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. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf verdeckten Gewinnausschüttungen für Fälligkeiten aus dem Jahre 2008, welche in der Steuererklärung nicht deklariert worden waren, zu Recht verweigert wurde.

3. Vorerst ist zu prüfen, ob das Gesuch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer fristgerecht eingereicht wurde.

a) Vorliegend hat die Steuerverwaltung gestützt auf eine Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer (MWST) vom 30. April 2010 bei der X. AG eine Revision durchgeführt. Mit Revisionsbericht Nr. 2011-094 vom 25. Mai 2011 wurde festgestellt, dass das Aufwandskonto Unterhalt/Reparaturen im Jahr 2008 Aufwendungen in Höhe von Fr. 39'400.– im Zusammenhang mit der Erneuerung des Garagendaches der Liegenschaft in Y., welche sich im Eigentum des Alleinaktionärs, dem Rekurrenten, befindet, enthielt. Die Übernahme dieser Kosten durch die X. AG stelle eine versteckte Gewinnausschüttung an den Rekurrenten dar (Ziff. 3.1). Weiter wurde im Revisionsbericht festgehalten, dass die vorgenannte Liegenschaft sowohl zu gewerblichen Zwecken (Betrieb) wie auch zu Wohnzwecken (Wohnung Aktionär) genutzt werde. Im Jahr 2008 seien die gesamten Heizkosten durch die X. AG getragen worden. Der Heizkostenanteil für die Wohnung werde für das Jahr 2008 auf Fr. 2'500.– geschätzt (Ziff. 3.2). Der verdeckten Gewinnausschüttungen würden sich damit auf insgesamt Fr. 41'900.– (Fr. 39'400.– + Fr. 2'500.–) belaufen. Da der Betrag von Fr. 41'900.– in der Steuererklärung der Rekurrenten des Jahres 2008 nicht deklariert worden war, leitete die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 10. August 2011 ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein und erhob mit Verfügung vom 29. September 2011 eine Nachsteuer und Busse. Dagegen erhoben die Rekurrenten Einsprache. Mit Einsprache-Entscheid vom 9. August 2012 hat die Steuerverwaltung die Aufrechnung in Höhe von Fr. 41'900.– bestätigt. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Daraus folgt, dass die von den Rekurrenten im vorliegenden Verfahren gegen das Nach- und Strafsteuerverfahren bzw. die Aufrechnung der Fr. 41'900.– vorgebrachten Einwände nicht gehört werden können.

b) Gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird. Bei der Dreijahresfrist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (vgl. Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 32 N 5). Die Norm knüpft an die Fälligkeit der steuerbaren Leistung an (Jahr n) und lässt die Frist am 1. Januar des dieser Fälligkeit folgenden Kalenderjahres (n+1) beginnen sowie am 31. Dezember drei Jahre später (n+4) zu Ende gehen (vgl. Michael Beusch, a.a.O., Art. 32 N 6). Vorliegend haben die Pflichtigen mit Datum vom 28. Mai 2013 einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 14'665.– (Fr. 41'900.– x 35 %) gestellt. Die steuerbare Leistung wurde im Jahr 2008 fällig. Die Dreijahresfrist begann somit am 1. Januar 2009 zu laufen und endete am 31. Dezember 2012. Der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 28. Mai 2013 erfolgte damit nicht innert der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG.

c) Wird die Verrechnungssteuer gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG erst auf Grund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwältzt, und ist die Frist gemäss Absatz 1 bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrages. Dieser neue Fristenlauf von 60 Tagen dient der Vermeidung von Unbilligkeiten (vgl. Michael Beusch, a.a.O., Art. 32 N 15). Bei der sechzig-tägigen Frist handelt es sich ebenfalls um eine Verwirkungsfrist. Der Fristenlauf beginnt mit der Entrichtung der Steuer bzw. gemäss Art. 20 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG) vom 20. Dezember 1968 an dem dieser folgenden Tag (vgl. Michael Beusch, a.a.O., Art. 32 N 16). Die Entrichtung der Steuer erfolgte vorliegend am 17. April 2013. Die Frist von 60 Tagen begann damit am 18. April 2013 zu laufen und endete am 16. Juni 2013. Die Eingabe vom 28. Mai 2013 erfolgte somit fristgerecht, so dass die Steuerverwaltung zu Recht auf den Antrag auf Rückerstattung eingetreten ist.

4. Weiter ist zu prüfen, ob der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt ist.

a) Gemäss Art. 23 VStG verwirkt, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer.

b) In Art. 23 VStG statuiert der Gesetzgeber die sog. Deklarationsklausel. Diese als Resolutivbedingung formulierte Gesetzesnorm führt dazu, dass der Rückerstattungsanspruch verwirkt wird, wenn mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift nicht deklariert werden. Falls solche positivrechtlich geregelte Deklarationspflichten verletzt werden, wird die Verrechnungssteuer zu der bekannten «Defraudantensteuer». Sie soll alle jene Steuerpflichtigen endgültig und zusätzlich belasten, welche

die deklarationspflichtigen Einkünfte bei den direkten Steuern von Kantonen und dem Bund nicht ordnungsgemäss angeben. Erst durch diese Klausel wird der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis gilt, durchgesetzt (vgl. zum Ganzen: Michael Beusch, a.a.O., Art. 23 N 1; ausdrücklich auch Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] vom 13. November 2008, A-2668/2007, E. 4.3).

c) Grundsätzlich hat der Pflichtige, damit er seinen Rückerstattungsanspruch nicht verwirkt, die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und das Vermögen, aus dem diese fliessen, im ordentlichen Verfahren zu deklarieren, spätestens aber, bevor die entsprechende Veranlagung in Rechtskraft erwächst. Diese Möglichkeit der nachträglichen, an sich nicht mehr ordnungsgemässen Deklaration steht allerdings demjenigen nicht zu, der in Hinterziehungs- oder Betrugsabsicht nicht rechtzeitig und richtig deklariert hat. Mit der vorsätzlich unkorrekten Deklaration ist, vorbehaltlich einer Selbstdeklaration vor einer allfälligen Intervention der Steuerbehörden (und vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung), der Rückerstattungsanspruch verwirkt. Damit tritt die Verwirkungsfolge für den Rückerstattungsanspruch sowohl bei versuchter als auch bei vollendeter Steuerhinterziehung ein (Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Diss. Zürich 2001, S. 133).

d) Die Nichtdeklaration muss sich auch ein Aktionär anrechnen lassen, wenn er sich offensichtlich verdeckte Gewinnausschüttungen von seiner Aktiengesellschaft zuweisen lässt, ohne diese in seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Selbstverständlich kann nicht von einer Deklarationsverletzung die Rede sein, wenn es nur um die Höhe der einem Aktionär erbrachten Leistung oder um die Qualifikation als Dividendeneinkommen anstelle von Lohn Einkommen geht und diese vom Steuerpflichtigen in ihrer vollen Höhe deklariert worden sind (vgl. Michael Beusch, a.a.O., Art. 23 N 6, mit weiteren Hinweisen).

e) Mit Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014, Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG wurde die hiervor zitierte Praxis zusammengefasst und aufgrund zweier neuer höchstrichterlichen Entscheide (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 und 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013) präzisiert. Mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte, welche spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden, gelten ebenfalls noch als im Sinne von Art. 23 VStG ordnungsgemäss deklariert. (vgl. BGE 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013, E. 2.2). Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person Einkommens- oder Vermögensbestandteile vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht nicht deklariert hat und dieser Umstand durch die Steuerbehörden entdeckt worden ist (vgl. BGE vom 4. Dezember 1996, publ. in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, 166). Von einer nicht mehr ordnungsgemässen Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte im Sinne von Art. 23 VStG ist auszugehen, wenn dieselbe aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammen-

hang mit diesen Einkünften erfolgt. Rein rechnerische Korrekturen von bereits deklarierten Erträgen durch die Steuerbehörde (Schreibfehler, Deklaration von Nettoerträgen, Anpassung von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaber, Bewertungsdifferenzen etc.) führen noch nicht zu einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs auf dem aufgerechneten Teilbetrag (vgl. Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV, a.a.O., Ziff. 3.1 f.).

f) Vorliegend haben die Pflichtigen die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte weder in der Steuerklärung noch bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert. Eine ordentliche Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG fand also nicht statt. Aufgrund einer Meldung der ESTV wurde bei der X. AG eine Revision durchgeführt und verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von Fr. 41'900.– an den Rekurrenten als Aktionär festgestellt, welche den Pflichtigen im anschliessenden Nach- und Strafsteuerverfahren aufgerechnet wurden. Damit ist eine vollende Steuerhinterziehung gegeben. Die dagegen vorgebrachten Argumente der Pflichtigen können, wie oben festgestellt wurde, im vorliegenden Verfahren nicht mehr gehört werden. Dass eine der von der Praxis entwickelten und hiervor zitierten Ausnahmen gegeben sein soll, machen die Rekurrenten zu Recht nicht geltend, da im Nach- und Strafsteuerverfahren die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht etwa nur korrigiert worden sind, sondern das Vorliegen derselben, da in der Steuererklärung gar keine Deklaration erfolgt war, überhaupt erst im Nach- und Strafsteuerverfahren festgestellt werden konnte. Der Rückerstattungsanspruch ist daher verwirkt.

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...