

Entscheide

Verrechnungssteuer

Rückerstattung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 20. November 2015 (2C_1083/2014)

Der Rückerstattungsanspruch verwirkt, wenn die steuerpflichtige Person 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. Praxisgemäss kann die steuerpflichtige Person ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch Einreichen der Steuererklärung auch noch nachträglich bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung wahren. Sie muss die Einkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen, selber deklarieren und 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.

Sachverhalt:

A. Nachdem die Ehegatten B. A. und A. A. (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2009 trotz zweimaliger Mahnung nicht eingereicht hatten, schätzte sie die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt mit Verfügungen vom 15. Dezember 2011 nach pflichtgemässen Ermessen ein. Dabei wurde der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf CHF 0.– gesetzt. Am 30. Juli 2012 reichten die Steuerpflichtigen die Steuererklärung für das Jahr 2009 ein. In der Folge teilte ihnen die Steuerverwaltung mit, dass die Veranlagungen vom 15. Dezember 2011 und damit auch der Entscheid über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bereits in Rechtskraft erwachsen seien, weshalb ihre Eingabe nicht behandelt werde.

B. Am 7. September 2012 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache. Mit Entscheid vom 19. Oktober 2012 trat die Steuerverwaltung in Bezug auf die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer nicht darauf ein; den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wies sie ab. Die Steuerpflichtigen gelangten daraufhin

bezüglich der Verrechnungssteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Diese hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 24. Oktober 2013 gut und entsprach dem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer pro 2009. Sie begründete den Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Steuerverwaltung die verrechnungssteuerrelevanten Einkünfte der Steuerpflichtigen hätte ermitteln können und Letztere keine Hinterziehungsabsicht gehabt hätten. Der Rückerstattungsantrag sei somit nicht verwirkt.

C. Mit Eingabe vom 1. Dezember 2014 erhebt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und der Antrag der Steuerpflichtigen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2009 in der Höhe von CHF 41'301.– abzuweisen. Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission verzichten explizit auf eine Stellungnahme. Die Steuerpflichtigen haben sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

2.1. Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 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 Steuerehrlichen wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 136 II 525 E. 3.3.1 S. 533; 125 II 348 E. 4 S. 352 f.; je mit Hinweisen). Wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und Vermögenswerte, aus denen solche Einkünfte fliessen, entgegen den gesetzlichen Vorschriften den zuständigen Steuerbehörden nicht angibt, verwirkt daher den Rückerstattungsanspruch (Art. 23 VStG).

2.2.1. Nach der 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 S. 130; Urteile 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.2; 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E.4.1; 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. Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum VStG, 2. Aufl. 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 (Urteile 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.4; 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2; 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; SR 642.11) und Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Erst offenkundige Mängel können weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (vgl. Urteile 2C_85/2015 vom 16. September 2015 E. 2.3; 2C_172/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1; 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 3.2; 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 2.1; je mit Hinweisen).

2.2.2. Im Entscheid 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 war das Bundesgericht 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 (Urteil 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 4.1). Die ESTV hat in der Folge am 11. März 2014 das Kreisschreiben Nr. 40 «Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG» erlassen und die früheren Kreisschreiben aufgehoben. Das Kreisschreiben Nr. 40 hält zur Auslegung von Art. 23 VStG im Falle der Ermessenstaxation u.a. fest, dass die Einreichung der Steuererklärung als Beweismittel im Rahmen eines Einspracheverfahrens gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG unter vollständiger und korrekter Deklaration des beweglichen Vermögens und seines Ertrags einer ordnungsgemässen Deklaration im Sinne von Ziff. 3.1 des Kreisschreibens gleichgestellt werden könne, sofern auf die Einsprache einzutreten sei (Ziff. 3.3 des Kreisschreibens Nr. 40). 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 Kreisschreibens 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 Kreisschreibens nachzukommen (Ziff. 3.2 des Kreisschreibens Nr. 40).

3.1. Die Vorinstanz war in ihrem Entscheid zum Schluss gekommen, dass die Steuerverwaltung angesichts der früheren ermessensweisen Einschätzungen von der Grössenordnung des Einkommens und des Vermögens der Beschwerdegegner Kenntnis gehabt habe. Sie hätte demnach die verrechnungssteuerrelevanten Einkünfte der Beschwerdegegner ermitteln können. Da Letztere keine Hinterziehungsabsicht gehabt hätten, sei deren Rückerstattungsanspruch nicht verwirkt.

3.2. Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, die Beschwerdegegner hätten die Möglichkeit gehabt, die Steuerveranlagung innert der ordentlichen Rechtsmittelfrist anzufechten. Nachdem sie dies unterlassen hätten, sei die Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2011 zusammen mit dem Kontoauszug kantonale Steuern 2009 und dem Entscheid über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Rechtskraft erwachsen. Die Begründung der Vorinstanz basiere auf den älteren Kreisschreiben Nr. 8 resp. 14 der ESTV, welche angesichts der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung seit dem Urteil 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 inzwischen durch das Kreisschreiben Nr. 40 ersetzt worden seien. Danach hätten die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nur bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung deklariert werden können, um den Anspruch auf Rückerstattung nicht zu verwirken. Es komme nicht mehr darauf an, dass die Steuerverwaltung von den verrechnungssteuerbelasteten Einkünften und den entsprechenden Vermögen hätte wissen können. Vielmehr müssten diese durch die Steuerpflichtigen korrekt deklariert werden.

3.3.1. Nachdem die Beschwerdegegner für die Steuerperiode 2009 trotz zweimaliger Mahnung die Steuererklärung nicht eingereicht hatten, schätzte sie die Steuerverwaltung – wie schon in den Vorjahren – mit Verfügungen vom 15. Dezember 2011 nach pflichtgemäßem Ermessen ein. Im Kontoauszug kantonale Steuern 2009 wurde der Rückerstattungsanspruch betreffend Verrechnungssteuer auf CHF 0.– festgesetzt. Bereits für die Steuerjahre 2007 und 2008 hatte die Steuerverwaltung einen Betrag von CHF 0.– eingesetzt, ohne dass dies jeweils bemängelt worden wäre. Die Beschwerdegegner reichten die Steuererklärung 2009 mit Datum vom 30. Juli 2012 ein und erhoben am 7. September 2012 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen. Zu diesem Zeitpunkt war die 30-tägige Einsprachefrist (vgl. Art. 132

Abs. 1 DBG resp. § 160 Abs. 1 StG/BS) indes bereits abgelaufen. Der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wurde somit erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen eingereicht. Damit ist er nicht rechtzeitig im Sinne der Rechtsprechung erfolgt, weshalb die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid zu Recht von der Verwirkung des Anspruchs gemäss Art. 23 VStG ausgegangen ist. Da der Anspruch somit bereits aus sachlichen Gründen verwirkt ist, kommt die – von den Beschwerdegegnern im vorinstanzlichen Verfahren angerufene – dreijährige Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG nicht zum Tragen (Michael Beusch, Kommentar zum VStG, N. 2 zu Art. 32 VStG). Im Übrigen ist es – entgegen den Ausführungen der Vorinstanz – wie gesehen nicht (mehr) entscheidend, ob die Steuerverwaltung von den Vermögensverhältnissen und den verrechnungssteuerrelevanten Einkünften Kenntnis gehabt hatte, sondern dass diese korrekt – und damit auch rechtzeitig – deklariert worden sind (siehe vorstehend E. 2.2.1).

3.3.2. Das von der Beschwerdeführerin angeführte Kreisschreiben Nr. 40 wurde nach dem angefochtenen Urteil erlassen. Die Vorinstanz konnte es daher nicht berücksichtigen. Als Verwaltungsweisung richtet sich das Kreisschreiben zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich, wenn auch diese es bei ihrer Entscheidung berücksichtigen, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt (vgl. BGE 141 II 103 E. 3.5 S. 108; 137 V I E. 5.2.3 S. 8f.; Urteile 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 4.2; 2C_103/2009 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; je mit Hinweisen). Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht daher nicht ohne triftigen Grund ab. Auf diese Weise nimmt es das Anliegen der Verwaltung auf, anhand interner Weisungen einen rechtsgleichen, einheitlichen und sachgemässen Vollzug der massgebenden Rechtssätze herbeizuführen (BGE 141 II 199 E. 5.5 S. 205; 138 V 346 E. 6.2 S. 362; 133 II 305 E. 8.1 S. 315; je mit Hinweisen). Soweit das Kreisschreiben Nr. 40 die mit dem hiervor bereits zitierten Urteil 2C_95/2011 vom 11. Oktober 2011 präzisierte und seither bestätigte Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wiedergibt (siehe vorstehend E. 2.2.2), erweist es sich als rechtmässig und in Übereinstimmung mit der dargelegten bundesgerichtlichen Praxis (siehe E. 2.2.1). Das Kreisschreiben Nr. 40 ist insoweit nicht zu beanstanden.

3.4. Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 24. Oktober 2013 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. Oktober 2012 ist zu bestätigen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird gutgeheissen.