



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

# **Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV**

## **Verwirkung Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer**

November 2014



# Inhalt

1. Zusammenfassung Bundesgerichtsurteil
2. Kreisschreiben Nr. 40
3. Fallbeispiele
4. Vorgehen
5. Fragen



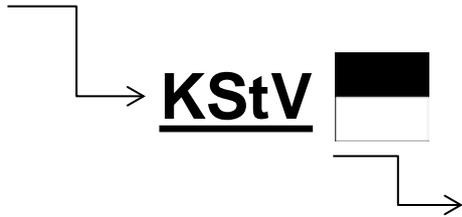


# 1. Urteil 2C\_95/2011 vom 11.10.2011

- Herr und Frau X. besitzen 20 Aktien der Y AG.
- Deklaration in Steuererklärung 2005 (eingereicht am 25.7.2006):  
Erwähnung der 20 Aktien und korrekte Deklaration der erhaltenen Dividende (CHF 20'000.-).
- Schreiben vom 7. September 2006 der Eheleute X. an die kantonale Steuerverwaltung des Kantons Freiburg (KStV-FR), Abteilung VSt:
  - Information über die im Jahr 2005 und 2006 erhaltenen Dividenden
  - Antrag auf vorzeitige Rückerstattung der VSt.
- Deklaration in Steuererklärung 2006 (eingereicht am 27.7.2007):  
Erwähnung der 20 Aktien, **keine Deklaration** der erhaltenen Dividende (CHF 20'000.-).
- Veranlagungsverfügung 2006 (18.10.2007):  
Aufrechnung der nicht deklarierten Dividende durch die KStV-FR (Formular 103).
- 2008: **Verweigerung** der Rückerstattung der VSt bezüglich der nicht deklarierten Dividende.



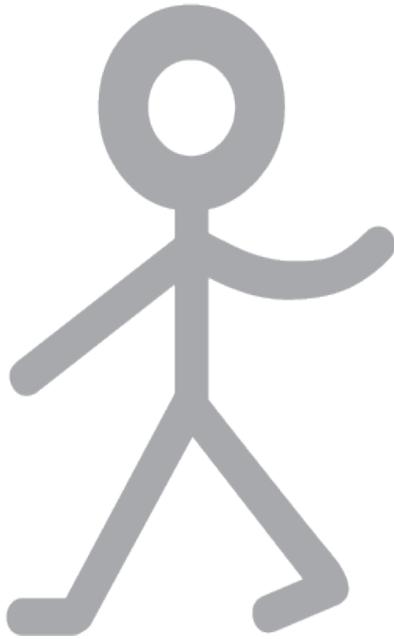
# Einsprache und Beschwerde der Steuerpflichtigen



KStV



- Einsprache wird abgewiesen (16.03.09)  
→ **Kein Anspruch auf Rückerstattung**



Steuergerichtshof



- **Entscheid zugunsten der Steuerpflichtigen**  
(10.12.10)
    - KStV-FR hatte Kenntnis von Dividende
    - Erwähnung der 20 Aktien in der Steuererklärung
    - Keine Hinterziehungsabsicht der Eheleute X.
    - Kreisschreiben von 1978
- **Anspruch auf Rückerstattung**



# Beschwerde an das Schweizerische Bundesgericht durch die ESTV

## Argumentation der ESTV

- Keine korrekte Deklaration der Dividende 2006
- Verletzung von Art. 23 VStG
- Kein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer



## Entscheid des Bundesgerichts

- Gutheissen der Beschwerde
  - Deklarationspflicht in der ersten Steuererklärung nach Fälligkeit des Ertrags
  - Spontane Deklaration an Steuerbehörden vor Rechtskraft der Veranlagung
  - Prinzip der Selbstdeklaration
  - Schreiben vom 7. September 2006 ohne Einfluss
  - Kreisschreiben von 1978/1988 im Einzelfall nicht vereinbar mit Art. 23 VStG

## → Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung



# Kreisschreiben Nr. 8 vom 8.12.1978 und Nr. 14 vom 29.12.1988

- Publiziert in:
    - C. Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4<sup>ème</sup> éd., 2002
    - Pestalozzi/Lachenal/Patry, Rechtsanwälte, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, 1973, Band 15, II G
    - Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 57, S. 455
  - Gemäss Bundesgericht im Einzelfall nicht vereinbar mit Art. 23 VStG
- Ersatz der Kreisschreiben Nr. 8 und 14 durch Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV



## 2. Kreisschreiben Nr. 40

### Entstehung





## 2. Kreisschreiben Nr. 40

### Zweck:



- Vorgaben BGE (2C\_95/2011) übernehmen
- Ersatz der Kreisschreiben aus den Jahren 1978 und 1988

### Hauptaussage

- Die Deklaration gemäss Art. 23 VSTG erfolgt korrekt **falls**





## 2. Kreisschreiben Nr. 40

### Nicht ordnungsgemässe Deklaration nach Art. 23 VStG

- Spontane Selbstanzeige **nach** Erlangung der Rechtskraft unabhängig, ob straflos oder nicht
- Korrektur eines VST unterliegenden Ertrags durch die Steuerbehörde
- Nachdeklaration aufgrund einer Invention der Steuerbehörde

#### Ausnahmen

Einfache Korrekturen der bereits deklarierten Erträge:

- Schreibfehler
- Ausweis des Nettoertrags
- Bewertungsdifferenzen
- Anpassung von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaber



## 2. Kreisschreiben Nr. 40

### Ermessens taxation

Ermessensveranlagungen gemäss Art. 46 Abs. 3 StHG und 130 DBG

- I. Das Recht auf Rückerstattung der VST ist durch die Nichteinreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen verwirkt.
- II. Teilweise Deklaration der VST-unterliegenden Erträge
- III. Ordnungsgemässe Deklaration bei Einreichung der Steuererklärung im Einspracheverfahren (Artikel 48 Abs. 2 StHG und 132 Abs. 3 DBG) falls:
  - 1) im Einspracheverfahren
  - 2) korrekte und vollständige Deklaration
  - 3) Verwaltung tritt auf die Einsprache ein





## 2. Kreisschreiben Nr. 40

### Meldeverfahren

- Die Gewährung dieses Verfahren an die Gesellschaft entbindet die Steuerpflichtigen nicht von seiner Deklarationspflicht.



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Sachverhalt

Herr X, wohnhaft in Luzern, erhält von seiner Aktiengesellschaft am 10. November 2013 eine Dividende von CHF 25'000.-. Die Verrechnungssteuer von CHF 8'750.- hat die AG korrekt der ESTV abgeliefert.

Im April 2014 reicht er seine Steuererklärung 2013 ein und vergisst - aus reiner Fahrlässigkeit - seine Dividendenerträge von CHF 25'000.- zu deklarieren.

Am 4. November 2014 erhält er von der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern seine Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2013. Die Dienststelle Steuern hat aufgrund der Informationen aus dem WVK die **nicht deklarierte Dividende von CHF 25'000.-** in der Spalte B aufgerechnet.

Im Verlauf des Jahres 2015 verlangt Herr X von der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer, dass sie ihm die Verrechnungssteuer zurückerstatte.

Wie wird die Steuerbehörde auf den Antrag reagieren?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Lösungsansatz

- ✓ Veranlagungsverfügung 2013 wurde Herrn X zugestellt
- ✓ Dividendenaufrechnung und Korrektur durch die Veranlagungsbehörde
- ✓ Keine spontane Deklaration durch Herrn X

**➡ Antrag zur Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.- wird verweigert**



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Variante I

Herr X, wohnhaft in Luzern, erhält von seiner Aktiengesellschaft am 10. November 2013 eine Dividende von CHF 25'000.-. Die Verrechnungssteuer von CHF 8'750.- hat die AG korrekt der ESTV abgeliefert.

Im April 2014 reicht er seine Steuererklärung 2013 ein und deklariert Dividendenerträge von CHF 25'000.- in der Spalte B (nicht der VSt unterliegend).

Am 4. November 2014 erhält er von der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern seine Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2013. Die Dienststelle Steuern hat aufgrund der Informationen aus dem WVK die **falsch deklarierte Dividende von CHF 25'000.-** in der Spalte A (der VSt unterliegend) von sich aus korrigiert.

Durfte die Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer die Korrektur vornehmen?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Variante I

### Lösungsansatz

- ✓ Veranlagungsverfügung 2013 wurde Herrn X zugestellt
- ✓ Spontane Deklaration durch Herrn X
- ✓ Korrektur durch die Veranlagungsbehörde

**➡ Antrag zur Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.- bewilligt**



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Variante II

Herr X, wohnhaft in Luzern, erhält von seiner Aktiengesellschaft am 10. November 2013 eine Dividende von CHF 25'000.-. Die Verrechnungssteuer von CHF 8'750.- hat die AG korrekt der ESTV abgeliefert.

Im April 2014 reicht er seine Steuererklärung 2013 ein und vergisst - aus reiner Fahrlässigkeit - seine Dividendenerträge von CHF 25'000.- zu deklarieren.

Am 4. November 2014 erhält er von der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern seine Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2013. Die Dienststelle Steuern hat mangels Informationen aus dem WVK die **nicht deklarierte Dividende von CHF 25'000.- nicht aufgerechnet.**

Im Rahmen der 30-tägigen Frist erhebt er fristgerecht Einsprache, da die Fahrtkosten nicht richtig berücksichtigt worden sind.



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Variante II (Fortsetzung)

Am 3. Januar 2015 stirbt Herr X.

Im Verlauf des ersten Quartals 2015 kümmert sich sein Sohn Y (Alleinerbe) um sämtliche administrative Tätigkeiten. Dabei stellt er fest, dass sein Vater vergessen hat, die erhaltene Dividende für die Steuerperiode 2013 zu deklarieren.

Aufgrund dieser Feststellung, schreibt Y die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern an und bittet sie, die Dividende von CHF 25'000 zu berücksichtigen. Gleichzeitig stellt er den Antrag auf Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.-.

Wie wird die Steuerbehörde auf diesen Antrag reagieren?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Lösungsansatz Variante II

- ✓ Veranlagungsverfügung 2013 wurde Herrn X zugestellt, aber,
- ✓ Veranlagung ist noch nicht in Rechtskraft eingetreten (Einsprache hängig)
- ✓ spontane Deklaration durch den Sohn von Herrn X
- ✓ kein offensichtlicher Vorsatz oder Betrugsabsicht

**➔ Antrag zur Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.- bewilligt**



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Variante III

Nach Rücksprache mit einer Treuhandgesellschaft stellt Herr X fest, dass seine Veranlagungsverfügung vom 4.11.2014 der Dienststelle Steuern Luzern betreffend Fahrtkosten korrekt war. Somit zieht er unverzüglich seine Einsprache zurück.

Am 3. Januar 2015 stirbt Herr X.

Im Verlauf des ersten Quartals 2015 meldet sein Sohn Y (Alleinerbe) spontan der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern die erhaltene Dividende für die Steuerperiode 2013 an. Gleichzeitig stellt er den Antrag auf Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.-.

Die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern leitet ein Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben ein (Art. 153a DBG). Kein Strafsteuerverfahren wird eröffnet.

Hat er ein Anrecht auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 1

### Lösungsansatz Variante III

- ✓ Veranlagungsverfügung 2013 wurde Herrn X zugestellt
  - ✓ Veranlagung ist in Rechtskraft eingetreten (Rückzug Einsprache)
- ➡ Antrag zur Rückerstattung der VSt von CHF 8'750.- wird verweigert**
- ✓ Der Verzicht auf die Eröffnung eines Strafverfahrens und/oder der Eröffnung einer straflosen Selbstanzeige gibt kein Anrecht auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 2

### Sachverhalt

Frau Y, Bäckerin und wohnhaft in Meggen, hat eine Leidenschaft für Lottospiele. Am 14. März 2013 gewinnt sie CHF 1'000'000.- am Schweizer Lotto.

Einige Wochen später überweist ihr die Lottogesellschaft einen Betrag von CHF 650'000 und der Restbetrag von CHF 350'000.- wird der ESTV als VSt abgeliefert.

Im Februar 2014 gibt Frau Y ihre Steuererklärung dem Gemeindesteueramt Meggen ab. Sie deklariert alle ihre Erträge im Wertschriftenverzeichnis sowie den Lottogewinn im Umfang von CHF 650'000.- in der Spalte A. Sie gibt zudem die Lottobescheinigung ab.



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 2

### Sachverhalt (Fortsetzung)

In der Veranlagungsverfügung vom 15. September 2014 hat die Steuerbehörde eine Korrektur aufgrund der Lotterieberscheinung für die direkte Bundessteuer vorgenommen. Sie besteuert den ganzen Lottogewinn von CHF 1'000'000.-.

Diese Verfügung tritt am 15. Oktober 2014 in Rechtskraft.

Hat sie Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 2

### Lösungsansatz

- ✓ Frau Y hat nur den Lottogewinn netto deklariert und nicht den gesamten Gewinn. Die ganze VSt sollte somit nicht rückerstattet werden.
- ✓ Jedoch wird der Sinn von Artikel 23 VStG im vorliegenden Fall eingehalten, da der Ertrag, welcher der VSt unterliegt, deklariert wurde (Deklaration des Nettogewinnes und die fehlerhafte Angabe wurde von der Steuerbehörde vor der Rechtskraft korrigiert → Schreibfehler).

➡ **Gesamte VSt wird rückerstattet**



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 3

### Sachverhalt

Herr W, wohnhaft in Kriens, übt eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus und hält sämtliche Anteile an der W GmbH. Am 12. August 2013 hat die Gesellschaft ihm Stammanteilerträge im Betrag von CHF 50'000.- ausgeschüttet. Dieser Betrag entspricht den Vorjahren. Die W GmbH hat sämtliche VSt-Verpflichtungen eingehalten.

Ende 2013 entscheidet er plötzlich die Schweiz definitiv zu verlassen, weil er eine Weltreise mit dem Segelschiff unternehmen will.

Aufgrund seines Übermuts vergisst er, seinen Verpflichtungen in Steuerangelegenheiten für die Steuerperiode 2013 nachzukommen. Nachdem er mehrmals erfolglos gemahnt wurde, sendet ihm die Steuerbehörde am 28. September 2014 eine Ermessenstaxation.



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 3

### Sachverhalt (Fortsetzung)

Anfangs Oktober 2014 kommt er von seiner Weltreise zurück und stellt mit Entsetzen die Höhe des geschuldeten Steuerbetrages fest, die aufgrund der Ermessenstaxation bestimmt wurde.

Innerhalb der 30-tägigen Frist erhebt er gegen die Ermessenstaxation wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Einsprache. Die Einsprache enthält sämtliche Angaben über die Einkommens- und Vermögenssituation von Herrn W. Dabei sind auch die Erträge aus den Stammanteilen enthalten.

Gleichzeitig stellt er den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die auf seinen Stammanteilserträgen erhoben wurde.

Muss die Steuerbehörde auf den von Herrn W gestellten Antrag auf Rückerstattung der VSt eintreten?



# 3. Fallbeispiele

## Fallbeispiel Nr. 3

### Lösungsansatz

Voraussetzungen die bei einer Ermessenstaxation erfüllt sein müssen:

- Voraussetzungen der Einsprache
  - Vollständige und korrekte Deklaration des beweglichen Vermögens und seines Ertrages
  - Die Steuerbehörde wird auf die Einsprache eintreten
- ✓ Im konkreten Fall wird die Steuerbehörde auf die Einsprache von Herrn W infolge der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenstaxation eintreten. Herr W hat Anspruch auf Rückerstattung der VSt, sofern er die Erträge aus den Stammanteilen und die gesamte Ertrags- und Vermögenssituation vollständig und korrekt im Rahmen der Einsprache deklariert hat.



# 4. Vorgehen

## Umsetzung

- Die Umsetzung des Artikels 23 VStG wurde vom BGer festgelegt.
- Im Kreisschreiben Nr. 40 hat die ESTV zusammen mit den Kantonen die Anwendung des VStG weiter präzisiert.
- Die Kantone müssen BGE umsetzen.
- Die Kantone sind ab der Publikation des Kreisschreibens Nr. 40 verpflichtet, den BGE anzuwenden.
- Die ESTV nimmt ab der Publikation des Kreisschreibens Nr. 40 Kürzungsverfügungen vor, wenn die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht erfüllt waren.



# 5. Fragen

1. Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer
2. ESTV, Herr Urs Künzle, E-Mail: [urs.kuenzle@estv.admin.ch](mailto:urs.kuenzle@estv.admin.ch)

