



Verfassungswidriges Kreisschreiben Nr. 40 – Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Anhand der gesetzlichen Vorgaben ZH)

Das Kreisschreiben Nr. 40 verschärft die Praxis der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Deklarationsmängeln. Der Beitrag legt dar, dass diese Praxisanweisung des Bundes an die Kantonalen Steuerverwaltungen in Form des Kreisschreibens gesetzes- und verfassungswidrig ist.

■ Von Dr. iur. Bernhard Madörin



Zuerst orientieren wir uns an den gesetzlichen Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes. Danach ist die Organisation und Amtsführung der mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten kantonalen Behörden, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt, durch das kantonale Recht geregelt. Wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, hat der zuständigen Behörde über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Kommt der Antragsteller seinen Auskunftspflichten nicht nach und kann der Rückerstattungsanspruch ohne die von der Behörde verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden, so wird der Antrag abgewiesen.

Gemischtes Veranlagungsverfahren

Damit kommt klar zum Ausdruck, dass auch das Verrechnungssteuergesetz von einer Mitwirkung der Steuerbehörden ausgeht

und explizit dazu Verfahrensabläufe regelt. Das Kreisschreiben Nr. 40 widerspricht dem Verrechnungssteuergesetz, wenn eine fehlerhafte Deklaration sofort unmittelbar nach der einmaligen Abgabe der Steuererklärung zur Verwirkung führt. Das Gesetz sieht einen Dialog vor, und dies impliziert ein Verfahren, welches erst mit der Rechtskraft der Verfügung im kantonalen Verfahren abgeschlossen ist.

Das massgebende Verfahrensgesetz

Für das Verfahren, einschliesslich eines an den Entscheid anschliessenden Einspracheverfahrens und des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht, sind die Bestimmungen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1972 sinngemäss anwendbar. Damit ist klar gesetzlich (ZH) bestimmt, dass das kantonale Steuerrecht mit seinen Verfahrensbestimmungen massgebend ist. Wenn der Kanton Zürich das Kreisschreiben umsetzen möchte, dann hat er die Verordnung zu ändern und festzulegen, dass der Verrechnungssteuerrückerstattungsantrag unter Verwirkung nur einmal gestellt werden kann.

Worum geht es?

Die Steuerverwaltung darf eine amtliche Taxation nur vornehmen, wenn sie aufgrund der eingereichten Unterlagen keine ordnungsgemässe Veranlagung vornehmen kann. Dafür muss die Verwaltung zwingend den Steuerpflichtigen mahnen. Die Konsequenz einer mangelnden Mahnung ist, dass gegenüber der Veranlagungsverfügung eine uneingeschränkte Einsprache möglich ist und der Rückerstattungsantrag auch im Einspracheverfahren noch gestellt werden kann.

Mahnung ist unerlässlich

Der Verwaltung steht es frei, die unkorrekte Deklaration zu eröffnen und nach Eintritt der Rechtskraft ein Nach- und Strafsteuerverfahren zu eröffnen, wenn sie von einer Deliktsabsicht ausgeht. Damit steht dem Steuerpflichtigen zumindest zu, bei der Kontrolle der Veranlagung seinen Fehler zu entdecken. Diese Kontrollmöglichkeit wird ihm genommen, wenn ein Deklarationsfehler sofort zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruches führt. Damit liegt eine unzulässige Verfahrenskürzung vor.

Die nun vorliegende Praxisänderung, wonach die Steuerdeklaration im Bereich Verrechnungssteuer zur Selbstveranlagungssteuer wird, bedarf einer gesetzlichen Grundlage, da es das Verfahren um eine Stufe vermindert. Die Steuereinsprache wird so faktisch eliminiert, was eine unzulässige, verfassungswidrige Verfahrenskürzung ist.

HINWEIS

Das Steuergesetz müsste wie folgt abgeändert werden: «Ein Antrag auf Rückerstattung kann nur einmal gestellt werden. Sobald dieser eingereicht ist, ist das Eingaberecht konsumiert. Entspricht der Antrag exakt den gesetzlichen und materiellen Vorgaben, wird der Betrag gutgeschrieben. Entspricht der Antrag dem nicht oder gibt es Abweichungen, so verwirkt die Rückerstattung. Die Veranlagungsbehörde hat keine Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten.»



Identisches Steuerharmonisierungsgesetz

Das Kreisschreiben Nr. 40 widerspricht auch dem Steuerharmonisierungsgesetz, welches den Kantonen das gemischte Veranlagungsverfahren vorschreibt. Die Veranlagungsbehörde hat auch dort eine Prüfpflicht und verpflichtet die Behörde zur Mahnung. Im Ergebnis schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz das vor, was der Kanton in seinem Gesetz umgesetzt hat. Damit existiert auch in StHG kein Selbstveranlagungsprinzip, welches zur Unabänderlichkeit einer Deklaration führt.

Wenn es zum Ziel wird, dass die Steuerverwaltung Deklarationsfehler der Steuerpflichtigen sucht und diese zulasten des Steuerpflichtigen verwenden will, dann ist sie angehalten, zu veranlagern und abzuwarten, bis die Steuerverfügung in Rechtskraft erwachsen



ist. Danach folgt ein Nach- und Strafsteuerverfahren, bei dem dem Steuerpflichtigen die mangelhafte Deklaration vorgehalten werden kann. Eine solche Verwaltungspraxis ist auch unzulässig, da die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen auf Mängel hinweisen muss. Sie kann ihn nicht bewusst einen Verfahrensnachteil erleiden lassen. Das fordert das Handeln nach Treu und Glauben, welches auch im öffentlichen Recht die Grundlage hat.

Anspruch auf Gleichbehandlung

Die Praxis der Nichtgewährung des Verrechnungssteueranspruches provoziert die Frage nach der Gleichbehandlung. In der Regel werden Abweichungen im Wertschriftenverzeichnis mit dem Steuerpflichtigen praxisgemäss bereinigt. Diesen Anspruch hat auch der Steuerpflichtige im Verfahren um Rückerstattung der Verrechnungssteuer, einerseits durch den verfassungsmässigen Anspruch auf Gleichbehandlung und andererseits durch den gesetzlichen Anspruch auf eine Mahnung. Würde die vorliegende Praxis als Standard eingeführt, so wäre die Konsequenz, dass sämtliche Differenzen und Schreibversehen im Wertschriftenverzeichnis bei den Steuerpflichtigen zu einer amtlichen Einschätzung und zu einer teilweisen Verwirkung des Verrechnungssteueranspruches führen würden. Das ist aber praxisgemäss nicht so. Die Abteilung Wertschriften meldet in der Regel bei rund 5–10% der Steuerpflichtigen eine Abweichungsmeldung, welche dann ohne weitere Nachteile in die Steuerveranlagung aufgenommen wird. Diese Steuerpflichtigen erhalten auch keine Ermesseneinschätzung, sondern eine normale Veranlagung. Diesen Anspruch hat auch jeder Steuerpflichtige im Verfahren. Für den Kanton Zürich liegt schätzungsweise die Anzahl an Wertschriftenkorrekturen bei rund 2000–5000 pro Jahr.

Der übliche Verfahrensablauf

Das schweizerische Veranlagungssystem bei den direkten Steuern ist ein gemischtes Veranlagungsverfahren. Die Steuererklärung des Steuerpflichtigen und die Veranlagungstätigkeit des Steuerbeamten geben sich die Hand. Den Abschluss des Verfahrens bildet die Steuerveranlagung, welche nach dreissig Tagen in Rechtskraft erwächst. Während der Zeit des Veranlagungsverfahrens können der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung Eingaben

machen und Veranlagungsvorschläge einbringen. Den Abschluss dieses Verfahrens bildet die Veranlagungsverfügung. Solange die Rechtskraft nicht eingetreten ist, können mittels Einsprachen oder Eingaben Änderungen beantragt werden. Nach Eintritt der Rechtskraft ist eine Abänderung erschwert. Grundlage dazu bilden seitens der Steuerverwaltung das Nach- und Strafsteuerverfahren und seitens des Steuerpflichtigen die Revision.

Analogie MWST

Sofern eine Beurteilungsinstanz tatsächlich diese Gesetzesänderung als zulässig erachtet, verlangt die Gleichbehandlung von «Rückerstattungsantrag Verrechnungssteuer = Selbstveranlagungssteuer» zur «Mehrwertsteuer = Selbstveranlagungssteuer». Dort gilt das Prinzip, dass Formfehler des Steuerpflichtigen nicht zu dessen Lasten ausgelegt werden dürfen, sofern der Fiskus nicht geschädigt wird. Dieses Prinzip ist die Folge der ersten Jahre, als die Mehrwertsteuer durch die Veranlagungspraxis sehr formalistisch ausgelegt wurde. Davon erfolgte die Abkehr und man betrachtet heute die Mehrwertsteuer materieller. Die gesetzeswidrige Umwandlung der Verrechnungssteuer zur Selbstveranlagungssteuer soll bei Formfehlern nicht zulasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden.

Pönaler Charakter der Verweigerung der Rückerstattung

Die Verweigerung der Rückerstattung ist seit der Unternehmenssteuerreform eine Strafe. Die bundesgerichtlichen Urteile, welche zur Verschärfung der Rückerstattungspraxis geführt haben, betrafen Sachverhalte vor der Unternehmenssteuerreform II. Zuvor erfüllte die Verrechnungssteuer zweifelsohne den Zweck der Sicherungssteuer (als Quellensteuer). Der Steuersatz von 35% deckt dabei in etwa die Einkommenssteuer des Bundes (gegen 12%) und der Kantone (gegen 25%) der natürlichen Personen ab. Seit der Unternehmenssteuerreform II geniessen qualifizierte Beteiligungen eine erhebliche Reduktion der Besteuerung, welche auch weniger als die Hälfte des bisherigen Steuersatzes betragen kann. In der Konsequenz führt jede ungenügende Deklaration bei Verweigerung der Rückerstattung zwangsläufig zu einer Steuermehrbelastung, da die ordentliche Deklaration bei qualifizierten Beteiligungen immer zu einer für den

Steuerpflichtigen günstigeren Belastung führt. Die Nichtdeklaration kann eo ipso nicht das Ziel haben, Steuern zu verkürzen, da zwangsläufig das Gegenteil eintritt.

EMRK!

Wird die Rückerstattung der abgezogenen Verrechnungssteuer verweigert, hat dies keinen Einfluss auf die Besteuerung der Dividende bei der Einkommenssteuer. Diese ist gleichwohl brutto zu versteuern. Es kommt daher zu einer mehrfachen Belastung desselben Substrates durch mehrere Gemeinwesen. Diese ist zwar vom Gesetzgeber für sogenannte Defraudanten gewollt. Man kann sich jedoch fragen, ob es sich bei der Verweigerung der Rückerstattung um eine Strafe im Sinne der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte handelt. Sollte dies zutreffen, sind die Garantien von Art. 6 EMRK anwendbar. Dies führt dazu, dass die Ermittlung durch eine verwaltungsunabhängige Person zu erfolgen hat, und weiter, dass die Verweigerung der Rückerstattung infolge Strafcharakter durch einen Richter zu erfolgen hat.

Die Verweigerung der Rückerstattung ist die Rechtsfolge der nicht ordnungsgemässen Deklaration. Folglich stellt sich die Frage, ob die Verweigerung der Rückerstattung eine Strafe im Sinne von Art. 6 EMRK ist. Daraus folgt, dass die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer mangels ordnungsgemässer Deklaration wohl als Strafe im Sinne von Art 6 EMRK zu beurteilen ist. Es ist daher zu bezweifeln, dass das Kreisschreiben Nr. 40 sowie die ihm zugrunde liegende Rechtsprechung des Bundesgerichts mit höherrangigem Recht in Einklang steht. Eine Strafe kann nur durch ein Gesetz eingeführt werden. Das Kreisschreiben Nr. 40 ist kein demokratisch entstandenes Gesetz.

Fazit

Das Kreisschreiben Nr. 40 ist verfassungswidrig und nicht anwendbar.



AUTOR

Dr. iur. Bernhard Madörin,
zugelassener Revisionsexperte RAB,
zugelassener Versicherungsvermittler
FINMA.