

## Verrechnungssteuer: Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung – Neues Kreis- schreiben der Eidg. Steuerverwaltung mit mög- licherweise massiven Konsequenzen in der Praxis

Richtet eine Kapitalgesellschaft eine Dividende aus, muss sie eine Verrechnungssteuer von 35 % abziehen und diesen Betrag an die Eidg. Steuerverwaltung überweisen. Der Aktionär kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Rückerstattung der Steuer beantragen.

In gewissen Fällen, etwa bei geldwerten Leistungen, kann die Steuerpflicht anstelle der Steuerentrichtung durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden. Erfolgt ferner eine Dividendenausschüttung zwischen Kapitalgesellschaften, kann die Verrechnungssteuerpflicht gegebenenfalls auch über das Meldeverfahren anstatt der Steuerentrichtung erfüllt werden (Meldung im Konzern).

Eine Rückerstattung der Steuer an eine natürliche Person oder die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens ist jedoch nur dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger gemäss Gesetz bzw. Verordnung Anspruch auf Rück-  
erstattung hat.

Ferner verwirkt der Anspruch einer natürlichen Person auf Rückerstattung, wenn sie mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt (Verletzung der Deklarationspflicht gemäss Art. 23 des Verrechnungssteuergesetzes; VStG).

Auf Grundlage der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Art. 23 VStG hat die Eidg. Steuerverwaltung ihre aktualisierte Verwaltungspraxis in Form des [Kreisschreibens Nr. 40 vom 11. März 2014](#) publiziert.

Das Kreisschreiben präzisiert und umschreibt somit bloss die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung. Die Rahmenbedingungen auf Stufe Gesetz und Verordnung sind unverändert geblieben.

### Autoren



Mathias Josi  
dipl. Steuerexperte  
Tel. +41 31 950 09 52  
[mathias.josi@t-r.ch](mailto:mathias.josi@t-r.ch)

Martin Röthlisberger  
dipl. Steuerexperte  
Tel. +41 31 950 09 19  
[martin.roethlisberger@t-r.ch](mailto:martin.roethlisberger@t-r.ch)

### Ordnungsgemässe Deklaration

Gemäss Kreisschreiben wird die Deklarationspflicht im Sinn von Art. 23 VStG erfüllt, wenn

- die Deklaration der mit Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte in der ersten Steuererklärung nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung erfolgt (Bsp.: Eine von der GV beschlossene und im Jahr 2014 fällig gewordene Dividende wird 2015 in der Steuererklärung 2014 des Aktionärs deklariert),
- mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte nach Einreichung der Steuererklärung, aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung des Aktionärs, nachträglich deklariert werden (Bsp.: Die von der GV beschlossene Dividende wird erst nach Eröffnung der definitiven Veranlagungsverfügung 2014 des Aktionärs, aber vor Ablauf der dreissigtägigen Rechtsmittelfrist nachdeklariert).

Falls die Deklaration nicht im obenerwähnten Sinn vorgenommen wurde, gilt sie als nicht ordnungsgemäss. Diesfalls wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert.

### Deklaration aufgrund Anfrage, Anordnung oder sonstiger Intervention der Steuerbehörde

Erfolgt eine Deklaration aus diesen Gründen, ist sie nicht ordnungsgemäss. Vorbehalten bleiben „rein rechnerische Korrekturen“ von bereits deklarierten Erträgen durch die Steuerbehörde.

Wie weit diese Wohltat in der Praxis angewendet wird, bleibt abzuwarten. So müsste bspw. der deklarierte Zinsertrag eines Aktionärs, welcher durch die Steuerbehörde ganz oder teilweise in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert wird, als ordentlich deklariert gelten, obschon die Deklaration unter falschem Titel erfolgte.

Allerdings ist nicht auszuschliessen, dass die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei der Gesellschaft pauschal als Intervention der Steuerbehörde und nicht als „rein rechnerische Korrektur“ betrachtet wird, weshalb die Deklaration nicht mehr ordnungsgemäss erfolgen könnte. In diesem Zusammenhang bleibt ebenfalls zu beobachten, ob bereits im Rahmen der Steuererklärung selbständig deklarierte geldwerte Leistungen anders beurteilt werden als heute.

### Meldeverfahren

Die Gewährung des Meldeverfahrens an eine verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft entbindet die Leistungsempfängerin überdies nicht von der Pflicht, den Ertrag persönlich und ordentlich zu deklarieren.

### Praxis bei geldwerten Leistungen?

Das Kreisschreiben beantwortet wesentliche Fragen bezogen auf die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs von natürlichen Personen. Hinsichtlich offen ausgeschütteter Dividenden ist die künftige Verwaltungspraxis soweit klar umrissen.

Heikler bleibt abzuschätzen, wie die Praxis im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen sowohl an natürliche als auch juristische Personen in Zukunft umgesetzt wird.

Im Gegensatz zu offenen Gewinnausschüttungen werden verdeckte Gewinnausschüttungen etwas vereinfacht als geldwerte Leistungen bezeichnet. Dabei handelt es sich um Vorgänge, bei denen eine juristische Person ihren Beteiligten oder diesen nahe stehenden Personen ohne entsprechende Gegenleistung eine Leistung erbringt, die unter denselben Umständen einem unbeteiligten, unabhängigen Dritten nicht oder nicht in gleichem Umfang gewährt worden wäre (bspw. Zahlung eines übermässigen Zinses an den Aktionär oder Verkauf eines Gegenstands an den Aktionär massiv unter dem Verkehrswert).

Es wäre hilfreich gewesen, wenn das Kreisschreiben nicht bloss die Verwirkung des Anspruches natürlicher Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zum Gegenstand gehabt hätte.

Vielmehr hätte die Publikation zum Anlass genommen werden können, sich zusätzlich mit der Entstehung und der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht in Fällen direktsteuerlich deklariertes oder nachträglich aufgerechneter verdeckter Gewinnausschüttungen auseinanderzusetzen.

### Beispiel 1 (Leistung an juristische Person):

Die kantonale Steuerverwaltung rechnet im Rahmen der Veranlagung einer Aktiengesellschaft eine geldwerte Leistung auf (bspw. eine überhöhte Management-Fee). Leistungsempfängerin ist eine Holdinggesellschaft.

Für Dividenden an schweizerische Konzerngesellschaften ist das Meldeverfahren grundsätzlich anwendbar, sofern dieses mittels Formular 106 innerhalb von 30 Tagen nach Dividendenfälligkeit (gemäss jüngster Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich um eine Verwirkungsfrist) beantragt wird.

Das Meldeverfahren ist bei einer juristischen Person als Leistungsempfängerin sodann zulässig, wenn feststeht, dass die Leistungsempfängerin Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat. Bei juristischen Personen bedeutet dies, dass u.a. der fragliche Ertrag ordnungsgemäss verbucht werden musste. Dieses Erfordernis dürfte am Beispiel einer Management-Fee bei buchführungspflichtigen Aktionären in der Regel erfüllt sein. Nur seltene Fälle von geldwerten Leistungen dürften zu keiner Verbuchung bei der Leistungsempfängerin führen, z.B. das Einräumen einer entschädigungslosen Bürgschaft der Tochtergesellschaft zu Gunsten der Holding.

Weiter ist die Meldung aber nur zulässig, wenn die geldwerte Leistung anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung festgestellt wird. Gemäss Rechtsprechung und Literatur wird vorausgesetzt, dass die Überprüfung durch die Eidg. Steuerverwaltung als für die Verrechnungssteuer zuständige Behörde zu erfolgen hat. Geldwerte Leistungen und damit Verrechnungssteuerbestände werden jedoch regelmässig durch die kantonalen Veranlagungsbehörden aufgedeckt.

Ein Aufdecken durch die kantonalen Behörden hat gemäss praktischen Erfahrungen ebenfalls dazu geführt, dass die Eidg. Steuerverwaltung das nachträglich beantragte Meldeverfahren gewährt hat. Allerdings bleibt die Rechtslage unsicher. Eine klare Stellungnahme seitens der Eidg. Steuerverwaltung, ob auch eine amtliche Kontrolle oder Prüfung durch die kantonalen Steuerbehörden hinreichend ist, wäre deshalb wünschenswert gewesen.

Beispiel 2 (Leistung an natürliche Person):

Die kantonale Steuerverwaltung rechnet in der Veranlagung der Gesellschaft eine geldwerte Leistung an den Alleinaktionär auf (bspw. zu hohe Pauschalspesen). Der Aktionär hat die Pauschalspesen jedoch in der Meinung, dass es sich eben um Pauschalspesen handelt, gutgläubig nicht als Einkommen deklariert. Gemäss Wortlaut des Kreisschreibens müsste in einem solchen Fall die Verrechnungssteuer auf der geldwerten Leistung nachträglich und mit Verzugszinsen bezahlt werden. Aufgrund der Nichtdeklaration in der Steuererklärung ist der Verrechnungssteueranspruch verwirkt. Der Fall könnte schliesslich auch in ein Nachsteuerverfahren mit Bussenfolgen münden.

**Fazit**

Die Verrechnungssteuer folgt streng formalen Abläufen.

Vor diesem Hintergrund gehen die in der Praxis aktuell interessierenden verfahrensmässigen Fragestellungen weiter als sie durch das publizierte Kreisschreiben beantwortet werden.

Im Sinn einer vorbeugenden Massnahme und bis zur Erlangung neuerer Erkenntnisse in der Praxis ist es empfehlenswert, insbesondere der Thematik der geldwerten Leistungen vermehrte Aufmerksamkeit zu schenken. Sollte im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses einer Gesellschaft die Unsicherheit bestehen, ob eine geldwerte Leistung an den Aktionär vorliegt oder nicht, wäre allenfalls in Erwägung zu ziehen, vorbeugend einen Privatanteil zu verbuchen. Diesfalls wäre man bei allfälligen Diskussionen mit der Steuerverwaltung im Bereich „rechnerischer Korrekturen von bereits deklarierten Erträgen“. Derartige Korrekturen bzw. Bewertungsdifferenzen führen gemäss Kreisschreiben nicht zur Verwirkung des Verrechnungssteueranspruches. Durch diese Vorgehensweise sollte verhindert werden können, dass die Verrechnungssteuer zu einer definitiven Belastung führt. Die Gesamtbelastung kann unter Berücksichtigung sämtlicher Aufrechnungsrisiken sogar höher sein als der Wert der geldwerten Leistung selber („ins Hundert“ aufgerechnete Verrechnungssteuer von rund 53 % sowie Einkommenssteuer von je nach Kanton maximal 23 % – mit Teilsatzverfahren auf geldwerten Leistungen – oder maximal ca. 46 % – ohne Teilsatzverfahren. Hinzu kämen Verzugszinsen von 5 % des Verrechnungssteuerbetrages ab dem 30. Tag der Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung).

Bei Fragen und für weitere Auskünfte wenden Sie sich an unsere **Steuerspezialisten**.

Mathias Josi  
Thomas Kunz  
Martin Röthlisberger  
Nicole Stulz

**MWST-Kurse und T+R Steuerseminar**

An dieser Stelle machen wir Sie auf die MWST-Kurse und das T+R Steuerseminar aufmerksam.

Diese werden wie folgt durchgeführt

MWST Immobilien – Kurs in **Bern**  
(Mittwoch, 7. Mai 2014, 09:00 Uhr)

MWST Grundlagen – Kurs in **Bern**  
(2 Tage / Mittwoch, 14. und 21. Mai 2014, 09:00 Uhr)

MWST Hochschulen/Forschungsanstalten und bildungsnahe Institutionen – Kurs in **Bern**  
(Dienstag, 17. Juni 2014, 09:00 Uhr)

MWST in der EU – Kurs in **Bern**  
(Mittwoch, 18. Juni 2014, 09:00 Uhr)

MWST bei grenzüberschreitenden Transaktionen – Kurs in **Bern** (Mittwoch, 25. Juni 2014, 09:00 Uhr)

T+R Steuerseminar 2014

Unternehmenssteuerreform III sowie ausgewählte Steuerfragen bei Nachfolgeregelungen  
(Montag, 25. August 2014, 13:30 Uhr,  
Stade de Suisse Wankdorf Bern)

Es würde uns freuen, Sie an einem unserer Kurse und/oder an unserem Steuerseminar begrüessen zu dürfen.