

# **BGer 2C 74/2018 vom 16. September 2019**

Bundesgericht, 2019-09-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_74\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_74_2018)

FR: TF 2C 74/2018 du 16 septembre 2019

IT: TF 2C 74/2018 del 16 settembre 2019

## **Regeste**

Verrechnungssteuer 2014 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht. Angefochten ist ein Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, die als kantonale Rekurskommission im Sinne von Art. 54 VStG entschieden hat. Dagegen steht nach Art. 56 VStG in Verbindung mit Art. 86 Abs. 2 BGG die Beschwerde beim Bundesgericht offen. Die Beschwerdeführer sind nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführer haben in ihrer Vernehmlassung vom 29. April 2019 ihren ursprünglichen Eventualantrag als Hauptantrag und den ursprünglichen Hauptantrag als Eventualantrag formuliert. Dies ist zulässig, zumal sich daraus keine Erweiterung oder inhaltliche Veränderung des Streitgegenstands ergibt (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 462 f.).

### **E. 2.1**

Nach Ablauf der Referendumsfrist am 17. Januar 2019 ist die Änderung des VStG vom 28. September 2018 rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft getreten. Im Rahmen dieser Änderung wurde unter anderem Art. 23 Abs. 2 VStG in das Gesetz eingefügt. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung führt die gesetzeswidrige Nichtdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen Art. 23 Abs. 1 VStG nicht zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs, wenn die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgte und die betreffenden Einkünfte oder Vermögen nachträglich angegeben werden oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden. Die Bestimmung findet nach Art. 70d VStG Anwendung auf Ansprüche auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind und über die am 1. Januar 2019 noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

## **E. 2.2**

Die Verwirkungsfolge nach Art. 23 Abs. 1 VStG muss entgegen dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 2 VStG umso mehr entfallen, wenn der Steuerpflichtige mit der Nichtdeklaration zwar eine Verfahrenspflicht verletzt hat, ihn diesbezüglich aber kein Verschulden trifft, ihm also weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. Nur wer den betreffenden Ertrag und Vermögenswert vorsätzlich nicht in der Steuererklärung angibt oder mit entsprechendem Vorsatz gar keine Steuererklärung abgibt, verwirkt bereits durch die Nichtdeklaration seinen Rückerstattungsanspruch (vgl. Botschaft vom 28. März 2018 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes, BBl 2018 S. 2342: "Keine Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Empfänger oder die Empfängerin gegenüber der Steuerbehörde die entsprechenden Einkommens- oder Vermögensbestandteile vorsätzlich nicht in der Steuererklärung deklarierte, um einer Erfassung der Leistung durch die Einkommens- und Vermögenssteuer zu entgehen."). Da die Verrechnungssteuer im inländischen Verhältnis die Sicherung der direkten Steuern der Kantone und die Eindämmung der Steuerhinterziehung bezweckt (vgl. BGE 125 II 348 E. 4 S. 352), drängt es sich auf, hier denselben Vorsatzbegriff anzuwenden wie bei der Hinterziehung dieser Steuern (Art. 56 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und somit auf die strafrechtliche Definition in Art. 12 Abs. 2 StGB zurückzugreifen (vgl. Urteile 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 4.1 mit Hinweisen). Danach handelt vorsätzlich, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt, wobei es genügt, wenn er die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz; BGE 138 V 74 E. 8.2 S. 83; 137 IV 1 E. 4.2.3 S. 4; 133 IV 222 E. 5.3 S. 225; zur Abgrenzung des Eventualvorsatzes von der Fahrlässigkeit im Kontext von Art. 23 Abs. 2 VStG vgl. Urteile 2C\_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1). Bei fahrlässiger oder unverschuldeter Nichtdeklaration ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer hingegen erst dann durch Art. 23 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 VStG ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der fraglichen Betreffnisse kein Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren mehr hängig ist - und auch nicht mehr eingeleitet werden kann - und sie deshalb endgültig nicht mehr mit der Einkommens- und der Vermögenssteuer belastet werden können (vgl. Votum Bischof, AB 2018 S 595).

### **E. 2.3.1**

Da die Vorinstanz ihr Urteil auf der Grundlage des alten Rechts fällte, brauchte sie nicht zu entscheiden, ob die Nichtdeklaration vorsätzlich oder fahrlässig erfolgte. Sie stellte lediglich fest, dass die Beschwerdeführer von der Dividendenausschüttung in der Höhe von Fr. 200'000.-- gewusst hätten. Ob die Nichtangabe in der Steuererklärung aus leichter oder grober Fahrlässigkeit erfolgte oder die Beschwerdeführer der Treuhänderin mit Eventualvorsatz unvollständige Unterlagen übergeben hatten, liess die Vorinstanz ausdrücklich offen.

### **E. 2.3.2**

Nach neuem Recht, welches nach Art. 70d VStG auf den Anspruch der Beschwerdeführer Anwendung findet, sind Wissen und Willen des Steuerpflichtigen entscheidungswesentliche Tatsachen (vgl. oben E. 2.2). Da sich die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz in diesem Punkt als offensichtlich unvollständig erweisen, sich die Verfahrensbeteiligten vor Bundesgericht überdies einig sind, dass die fehlerhafte Deklaration nicht mit Wissen und Willen der Beschwerdeführer erfolgt war und dem Bundesgericht sämtliche relevanten

Tatsachen und Indizien vorliegen, ist der Sachverhalt nach Art. 105 Abs. 2 BGG von Amtes wegen zu ergänzen.

### **E. 2.3.3**

Praxisgemäss wird aus dem Wissen des Steuerpflichtigen um die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung geschlossen, dass der Steuerpflichtige auch mit Willen handelte, das heisst eine Steuerverkürzung beabsichtigte oder sie zumindest in Kauf nahm ( BGE 114 Ib 27 E. 3.a S. 29 f.; Urteile 2C\_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2 mit Hinweisen). Vorliegend hat die Vorinstanz zwar festgestellt, dass die Steuerpflichtigen um die Ausrichtung der Dividende durch die AG im November/Dezember 2014 gewusst hatten. Daraus ergibt sich aber nicht, dass ihnen auch die Unvollständigkeit der erst rund ein Jahr später am 14. November 2015 eingereichten Steuererklärung für das Steuerjahr 2014 bewusst war. Die Steuerpflichtigen füllten die Steuererklärung für das Steuerjahr 2014 nicht selbst aus, sondern mandatierten zu diesem Zweck eine Treuhänderin. Diese füllte die Steuererklärung der Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2014 auf Basis der Steuererklärung der AG für das Steuerjahr 2013 aus, welche diese bereits am 1. September 2014 eingereicht hatte und die folglich die erst am 30. November 2014 beschlossene Dividende aus dem Jahresgewinn 2013 nicht berücksichtigte bzw. nicht berücksichtigen konnte. Es bestehen keinerlei Anzeichen dafür, dass die Beschwerdeführer der Treuhänderin wissentlich und willentlich unvollständige Unterlagen überreicht hatten. Ausserdem macht keine Seite geltend, die Treuhänderin hätte ihrerseits die Unvollständigkeit der Unterlagen hinsichtlich der Dividende erkannt und die Steuererklärung wissentlich und willentlich unvollständig ausgefüllt. Im Gegenteil: Laut der Beschwerde und der Stellungnahme der ESTV vom 16. Mai 2019 zeigten die internen Aufzeichnungen der Treuhänderin, dass sie nach der Entdeckung der streitbetroffenen Dividende beabsichtigte, diese Dividende zusammen mit der Dividende aus dem Jahresgewinn 2014 der AG über Fr. 385'000.-- in der Steuererklärung der Beschwerdeführer für das folgende Steuerjahr 2015 zu deklarieren. Die Treuhänderin hatte also zu keinem Zeitpunkt die Absicht, bei den Beschwerdeführern eine Steuerverkürzung herbeizuführen. Dementsprechend kann an dieser Stelle offenbleiben, inwiefern einem Steuerpflichtigen im Rahmen von Art. 23 Abs. 2 VStG Wissen und Willen von Treuhändern und anderen Hilfspersonen zuzurechnen ist. Insgesamt spricht die Tatsachen- und Indizienlage somit eindeutig für Fahrlässigkeit und gegen Vorsatz, was auch von der kantonalen Steuerverwaltung und der ESTV anerkannt wird.

### **E. 2.4**

Da die Steuerverwaltung in ihrer Veranlagungsverfügung die Dividende beim Einkommen aufgerechnet hat und die Nichtdeklaration nicht vorsätzlich erfolgte, sind die Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 2 VStG gegeben, sodass keine Verwirkung nach Art. 23 Abs. 1 VStG eingetreten ist. Die Beschwerdeführer erfüllen die Anspruchsvoraussetzungen von Art. 21 f. VStG. Sie haben Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die im Jahr 2014 von der Dividende der AG abgezogen wurde.

### **E. 3.1**

Die Beschwerde erweist sich als begründet. Ziff. 1 des Urteils der Vorinstanz ist aufzuheben. Bei diesem Verfahrensausgang erübrigen sich Ausführungen zu den formellen Anträgen und Rügen der Beschwerdeführer.

### **E. 3.2**

Da der Rechtsstreit aufgrund einer neuen, rückwirkenden Gesetzesbestimmung zu entscheiden ist, deren konkrete Ausgestaltung im Zeitpunkt des angefochtenen Urteils noch nicht einmal absehbar war und deren Nichtberücksichtigung der Vorinstanz folglich nicht vorgeworfen werden kann, ist es nicht angezeigt, dem unterliegenden Kanton Bern Kosten zu auferlegen, obschon er Vermögensinteressen verfolgt ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG ; vgl. Urteile 2C\_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 5.2; 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 5.1). Aus demselben Grund sind die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens nicht neu zu regeln (vgl. Urteile 2C\_1110/2018 vom 27. Juni 2019 E. 5.2; 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 5.1; 2C\_1069/2018 vom 23. April 2019 E. 4.1). Hingegen hat der Kanton Bern die durch eine Steuerberatungsunternehmung vertretenen Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen ( Art. 68 Abs. 2 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.