

SO_GERICHTE SGSTA.2023.10 vom 11. September 2023

SO Obergericht, 2023-09-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.10

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2023.10 du 11 septembre 2023

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2023.10 del 11 settembre 2023

Regeste

Nachsteuern, Voraussetzungen; Verrechnungssteuer, Rückerstattung.1. In casu zu tiefe Veranlagungen, Benutzung von zwei Geschäftsfahrzeugen statt einem Fahrzeug, Aufrechnung von Privatanteilen.2. In casu Nichtdeklaration eines zweiten Geschäftsfahrzeugs; Rückerstattung der Verrechnungssteuer ? Keine Verwirkung der Rückerstattung bei Fahrlässigkeit der Steuerpflichtigen.

Erwägungen

E. 1

In casu zu tiefe Veranlagungen, Benutzung von zwei Geschäftsfahrzeugen statt einem Fahrzeug, Aufrechnung von Privatanteilen.

E. 2

In casu Nichtdeklaration eines zweiten Geschäftsfahrzeugs; Rückerstattung der Verrechnungssteuer ? Keine Verwirkung der Rückerstattung bei Fahrlässigkeit der Steuerpflichtigen. Aus den Erwägungen 2. Die Voraussetzungen eines Nachsteuerverfahrens werden in Art. 151 DBG geregelt. Eine nahezu gleichlautende Formulierung findet sich in § 170 StG. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich im Bundessteuerrecht geregelt. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Soweit notwendig wird auf Differenzierungen nachfolgend eingegangen. A. Nachsteuer 3. Nachdem Art. 129 ff. BdBSt noch die Vorstellung zugrunde lag, dass eine Nachsteuer nur in Verbindung mit einer Busse erhoben werden konnte und ein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraussetzte, wurde das heutige Nachsteuerverfahren in Umsetzung des Grundsatzes der Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK vom Steuerstrafverfahren entkoppelt (StR 55 S. 124; ASA 57 S. 220; ASA 52 S. 457 f.; StE 1987 B 101.2 Nr. 3; BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. 152 ff. und 353). Die Nachsteuer hat heute somit keinerlei Strafcharakter mehr. Sie wird als Folge einer Unterbesteuerung mit dem einzigen Zweck erhoben, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (BGer 7.3.2007, 2A.554/2006; BGer 27.2.2007, 2A.300/2006; BGer 13.12.2004, 2A.300/2004; vgl. mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung: RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Art. 151 N 1 ff.; LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Art. 151 DBG N 7; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A., S. 459 ff.). Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, müssen drei Voraussetzungen gegeben sein: a) Die in Frage stehende Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. b) Die in Frage stehende Veranlagung ist zu tief ausgefallen. Es ist zu einer sog. Unterbesteuerung gekommen. c) Die ungenügende Veranlagung ist auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen gegenüber den Steuerbehörden zurückzuführen. 4.

Vorliegend kann zunächst festgehalten werden, dass die definitiven Veranlagungen des Steuerjahres 2015 in Rechtskraft erwachsen sind. Die Veranlagungsverfügung vom 27. März 2017 wurde von den Rekurrenten nicht angefochten. 5.1. Abzuklären ist somit, ob diese Veranlagung zu tief ausgefallen ist. Die A AG hatte zwei Geschäftsfahrzeuge eingelöst, die aber vom Rekurrenten auch privat benutzt wurden. Dabei handelt es sich einerseits um den BMW 330Ci Cabrio. Dieses Fahrzeug wurde vom Rekurrenten in den Steuerjahren 2012-2015 benützt. Ab 1. Oktober 2013 wurde zusätzlich ein BMW 650i xDrive benützt. Per 1. September 2015 benutzte der Rekurrent nur noch Privatfahrzeuge. Werden Geschäftsfahrzeuge von einer nahestehenden Person privat benutzt, ist ein Privatanteil als Naturaleinkommen aufzurechnen (RICHNER et al., a.a.O., Art. 16 N 73). Die Rekurrenten haben in den jeweiligen Lohnausweisen folgende Privatanteile deklariert: ... Der Privatanteil betrug zum damaligen Zeitpunkt jeweils 9.6 % des Anschaffungspreises pro Jahr (RICHNER et al., a.a.O., Art. 16 N 97). Ab der Steuerperiode 2022 wurde er auch 10.8 % erhöht. 5.2. Werden gleichzeitig zwei oder mehrere Geschäftsfahrzeuge von einer nahestehenden Person privat benützt, war zum damaligen Zeitpunkt für jedes benutzte Fahrzeug ein entsprechender Privatanteil aufzurechnen. Ab dem Steuerjahr 2018 wurde diese Praxis insofern verschärft, dass ab dem zweiten privat benützten Geschäftsfahrzeug nicht mehr nur ein Privatanteil, sondern (analog zur MwSt) die Vollkosten aufzurechnen sind, weil die geschäftsmässige Begründetheit der Privatnutzung meist nur bei einem Fahrzeug gegeben war. Für den hier massgebenden Zeitraum 2012-2015 ist diese Praxisverschärfung aber noch nicht massgebend. 5.3. Ausgehend von einem Kaufpreis von CHF 71'296 für den BMW 330Ci Cabrio bzw. CHF 115'020 für den BMW 650i xDrive hätten somit den Rekurrenten folgende Privatanteile aufgerechnet werden müssen: ... 5.4. Dies ergibt folgende Differenzen: ... Somit kann festgehalten werden, dass die Veranlagung in den Jahren 2012-2015 insgesamt um CHF 13'468 zu tief ausgefallen ist.

E. 6

Auf eine rechtskräftige Veranlagung darf im Nachsteuerverfahren nur zurückgekommen werden, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel ergibt, dass die Veranlagung unrichtig (entweder überhaupt nicht oder ungenügend) ausgefallen ist (RICHNER et al., a.a.O., Art. 151 N 15). Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die dazu geeignet sind, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, d.h. vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen (GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 275; LOOSER, a.a.O., Art. 151 DBG N 13). Dass der Rekurrent ab 1. Oktober 2013 gleichzeitig zwei Geschäftsfahrzeuge der A AG benützt hatte, konnte das KStA im Jahr 2017 den Meldungen der EStV in Sachen Mehrwertsteuer bzw. Verrechnungssteuer entnehmen. Der Rekurrent hat in den entsprechenden Lohnausweisen jeweils nur ein Geschäftsfahrzeug deklariert. Der zuständigen Veranlagungsbehörde war somit der Umstand, dass zwei Geschäftsfahrzeuge gleichzeitig benutzt wurden, im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannt. Somit sind die Voraussetzungen einer Nachbesteuerung erfüllt. Nachdem auch die Höhe der Nachsteuer nicht zu beanstanden ist, sind der Rekurs und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen. Zugunsten der Rekurrenten ist die Nachsteuer auf einem Betrag von CHF 13'468 zu erheben. B. Verrechnungssteuer 7.1. Erträge auf ausgegebenen Aktien werden nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG besteuert. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Erbringt eine Gesellschaft an ihre Aktionäre oder andere nahestehende Person geldwerte Leistungen, gilt sie als Schuldnerin der steuerbaren Leistung. Die Steuer

ist aber auf den Empfänger der steuerbaren Leistung (Art. 14 Abs. 1 VStG) zu überwälzen.

7.2. Die Verrechnungssteuer soll im Inland in erster Linie die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge sicherstellen. Daher wird sie den steuerehrlichen Inländerinnen und Inländern zurückerstattet (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 256). Der Anspruch des Berechtigten umfasst die Rückerstattung der ihm abgezogenen Verrechnungssteuer (BAUER-BALMELLI, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., Art. 21 VStG N 5). a) Der Berechtigte muss bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besitzen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG); b) der Berechtigte muss bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Wohnsitz im Inland haben (Art. 22 Abs. 2 VStG); c) das Recht auf Rückerstattung darf nicht verwirkt sein (Art. 23 VStG).

8.1. Die A AG musste die Verrechnungssteuer entrichten, weil sie dem Rekurrenten, ihrem damaligen Alleinaktionär, ein zweites Geschäftsfahrzeug unentgeltlich zur Verfügung gestellt hatte, was geschäftsmässig nicht begründbar war. Auch wenn fälschlicherweise die Verrechnungssteuer für die Jahre 2012-2015 verlangt wurde, gilt es festzuhalten, dass dem Rekurrenten erst ab 1. Oktober 2013 zwei Geschäftsfahrzeuge gleichzeitig zur Verfügung standen. In der Zeitperiode vom 1. Januar 2012 bis 30. September 2013 war der Rekurrent somit nicht im Besitz des Nutzungsrechts für das Zweitfahrzeug. In dieser Zeit erhielt er von der A AG keine geldwerte Leistung, die mit der Verrechnungssteuer hätte belastet werden dürfen. Die Verrechnungssteuer wurde der A AG für diesen Zeitraum zu Unrecht in Rechnung gestellt und letztlich wurde sie auch zu Unrecht auf den Rekurrenten überwälzt. Eine Rückerstattung kann daher nicht gewährt werden. Für die zu Unrecht bezahlte Verrechnungssteuer hat sich der Rekurrent an die A AG zu halten. Die Rekurrenten haben sich dieser Beurteilung angeschlossen.

8.2. Ab dem 1. Oktober 2013 bis und mit 31. Dezember 2015 wurde hingegen die Verrechnungssteuer zu Recht erhoben und auf den Rekurrenten überwälzt. Eine Rückerstattung ist möglich, soweit der Anspruch nicht im Sinne von Art. 23 VStG verwirkt ist. Gemäss Art. 23 Abs. 1 VStG gilt der Anspruch als verwirkt, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen nicht deklariert worden sind. Per 1. Januar 2019 wurde der Art. 23 VStG durch einen zweiten Absatz ergänzt. Gemäss dem neuen Art. 23 Abs. 2 VStG tritt die Verwirkung nicht ein, wenn das entsprechende Einkommen oder Vermögen fahrlässig nicht angegeben worden war und die entsprechende Deklaration in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nachträglich angegeben wird oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung hinzugerechnet wird. Übergangsrechtlich wird in Art. 70d VStG festgehalten, dass der neue Art. 23 Abs. 2 VStG für Ansprüche gelte, die ab dem 1. Januar 2014 entstanden sind (vgl. ERNST, Die Verwirkung der Rückerstattung bei der Verrechnungssteuer, ASA 89 S. 514 ff.).

8.3. Die neue Regelung gilt somit für die Verrechnungssteuer, die ab dem 1. Januar 2014 in Rechnung gestellt wurde. Für die Periode 1. Oktober 2013 bis 31. Dezember 2013 kommt sie hingegen noch nicht zur Anwendung. Die Rückerstattung dieser Verrechnungssteuer ist verwirkt, da das zweite Fahrzeug nicht bzw. erst deklariert wurde, als die ordentliche Veranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen war (BGer 9.5.2019; 2C_397/2017, E. 3.2 = ASA 88 S. 562). Der Eintritt der Verwirkung wird von den Rekurrenten nicht bestritten. Für die Verrechnungssteuer der Jahre 2014 und 2015 stellt sich die Frage, ob die Deklaration fahrlässig unterlassen wurde. Nach Ansicht der Rekurrenten ist die Nichtdeklaration nicht vorsätzlich erfolgt. Auch das KStA sei wohl dieser Ansicht gewesen, andernfalls wäre das Hinterziehungsverfahren im Bereich der Staatssteuer und der direkten Bundessteuer nicht eingestellt worden. In ihrer

Vernehmlassung vom 25. Mai 2023 anerkennt die EStV die Fahrlässigkeit, weil sich die Problematik von zwei Geschäftsfahrzeugen, die dem Aktionär zur Verfügung gestellt werden, zum ersten Mal gestellt habe. Das KSG kann sich dieser Beurteilung anschliessen, was dazu führt, dass die für das Jahr 2014 in Rechnung gestellte Verrechnungssteuer rückerstattet werden kann. Im Jahr 2015 stand ab dem 1. September 2015 ebenfalls kein zweites Geschäftsfahrzeug mehr zur Verfügung. Somit kann nur die Verrechnungssteuer bis und mit 31. August 2015 zurückerstattet werden. Die Verrechnungssteuer ab dem 1. September 2015 wurde von der A AG zu Unrecht bezahlt und zu Unrecht auf den Rekurrenten überwält. Hier hat sich der Rekurrent an die A AG zu wenden. Insgesamt ergibt dies einen aufzurechnenden Ertrag von CHF 19'488 bzw. eine zurückzuerstattende Verrechnungssteuer von CHF 6'821. Steuergericht, Urteil vom 11. September 2023 (SGSTA.2023.10;BST.2023.9)

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