Urteilskopf

113 Ib 128

22. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 10. Juli 1987 i.S. S. gegen Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Verrechnungssteuer, Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei Nichtangabe von steuerbelastetem Vermögen und daraus fliessendem Einkommen (Art. 23 VStG).

Wer wegen Nichteinreichens der Steuererklärung nach Ermessen eingeschätzt wird, und seine verrechnungssteuerpflichtigen Einkünfte erst nach Rechtskraft der Veranlagung zurückfordert, verliert den Rückerstattungsanspruch nicht, sofern er seinen Antrag innerhalb der Frist von Art. 32 VStG stellt und ausserdem bei der amtlichen Einschätzung in entsprechendem Umfang Wertschriftenvermögen und daraus fliessender Ertrag berücksichtigt wurden. Die Rückerstattung bleibt aber ausgeschlossen, wenn dem Pflichtigen Verheimlichungsabsicht vorzuwerfen ist.

Regeste (fr):
Impôt anticipé: déchéance du droit au remboursement, faute d'indiquer un revenu grevé de l'impôt ou la fortune d'où provient ce revenu (art. 23 LIA).

Celui qui est taxé d'office, parce qu'il n'a pas rempli sa déclaration, et qui demande le remboursement de l'impôt anticipé seulement après l'entrée en force de la taxation, ne perd pas son droit, dans la mesure où il le fait valoir pendant le délai de l'art. 32 LIA et où l'autorité fiscale a estimé l'étendue de la fortune et du revenu qui en découle. En revanche, le droit au remboursement demeure exclu, si le contribuable avait l'intention de dissimuler un élément imposable au fisc.

Regesto (it):
Imposta preventiva, perdita del diritto al rimborso ove non sia dichiarato il reddito colpito dall'imposta o la sostanza da cui esso proviene (art. 23 LIP).

Chi, tassato d'ufficio per non aver presentato la sua dichiarazione fiscale, chiede il rimborso dell'imposta preventiva dopo che la tassazione sia divenuta definitiva, non perde il proprio diritto nella misura in cui lo faccia valere entro il termine stabilito dall'art. 32 LIP e in cui nella tassazione d'ufficio siano stati considerati il capitale mobile e il reddito derivatone. Il rimborso è tuttavia escluso se il contribuente aveva l'intenzione di dissimulare al fisco un elemento imponibile.

Sachverhalt ab Seite 128



Die Steuerpflichtige S. reichte die Steuererklärung trotz schriftlicher Mahnung nicht ein, weshalb sie für die Staats- und Gemeindesteuern

sowie die direkte Bundessteuer 1983/84 amtlich nach Ermessen eingeschätzt wurde. Die Veranlagungsverfügung vom 2. Dezember 1983, welche u.a. ein Wertschriftenvermögen von Fr. 190'000.– und daraus fliessende Erträge von Fr. 6'500.– erfasste, liess sie unangefochten rechtskräftig werden. Am 11. April 1984 reichte die Pflichtige auf dem amtlichen Formular ein Wertschriftenverzeichnis ein, worin sie die Rückerstattung der ihr in den Jahren 1981/82 abgezogenen Verrechnungssteuern in Höhe von Fr. 3'549.35 beantragte. Sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis lehnten das Begehren ab. Die Pflichtige verlangt mit ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission und die Gutheissung ihres Rückerstattungsantrags.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Wird im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein Entscheid eines Gerichtes oder einer Rekurskommission angefochten, so ist das Bundesgericht an die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen gebunden, es sei denn, diese erwiesen sich als offensichtlich unrichtig, unvollständig oder seien unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften zustande gekommen (Art. 105 Abs. 2 OG). Da die Beschwerdeführerin die tatsächlichen Feststellungen der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis nicht anzweifelt und auch das Bundesgericht keine Fehler in der Tatsachenermittlung der Vorinstanz zu erkennen vermag, ist im folgenden vom Sachverhalt auszugehen, wie er dem angefochtenen Entscheid zugrunde liegt.

2. Gemäss Art. 23 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21) verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung, wer mit Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Behörde nicht angibt. a) Die Eidg. Steuerverwaltung hat - nachdem diese Bestimmung nicht von allen kantonalen Steuerbehörden gleich gehandhabt worden war - mit Kreisschreiben Nr. 8 vom 8. Dezember 1978 festgelegt, nach welchen Grundsätzen zu verfahren sei. Danach tritt eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs stets dann ein, wenn der Pflichtige die massgeblichen Vermögensbestandteile und daraus fliessenden Erträge



nicht spätestens vor dem Rechtskräftigwerden der Veranlagung angibt. Erfolgt die Angabe erst nach diesem Zeitpunkt, so wird dies in allen Fällen als nicht ordnungsgemässe Deklaration betrachtet, was zur Verweigerung der Rückerstattung führt, und zwar unabhängig davon, ob ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet wurde. Ausgeschlossen bleibt die Rückerstattung auch dann, wenn die steuerbaren Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, offensichtlich nicht in Hinterziehungs- oder gar in Betrugsabsicht nicht (richtig und rechtzeitig) deklariert wurden. b) Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zu Art. 23 VStG, wie schon zu Art. 8 des früheren Bundesratsbeschlusses vom 1. September 1943 über die Verrechnungssteuer (VStB; BS 6 326 ff.), die Auffassung der kantonalen und eidgenössischen Behörden bestätigt, wonach derjenige Pflichtige den Rückerstattungsanspruch verwirkt, der die massgeblichen Einkünfte und Vermögen nicht in der nächsten Steuererklärung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass sie noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (vgl. BGE 110 Ib 327 E. cc; ASA 55, 449 E. 2b; 41, 321 E. 3; 35, 243 E. 1; 25, 374 E. 2). Diese Grundsätze

wirkten sich in den zitierten Entscheiden nur dort zu Ungunsten der Pflichtigen aus, wo zwar eine Deklaration erfolgte, dabei aber die fraglichen Vermögenseinkommen verschwiegen wurden. Das Bundesgericht hatte bislang aber noch nicht zu entscheiden, wie vorzugehen sei, wenn dem Pflichtigen, der wegen Nichteinreichens der Steuererklärung oder wegen unvollständiger Angaben amtlich eingeschätzt wurde, die Verheimlichungsabsicht entweder nicht nachgewiesen werden konnte oder diese Absicht nachweislich nicht vorliegt. c) Nach der bundesrätlichen Botschaft zum VStG behält Art. 23 die "bisherige sogenannte Deklarationsklausel bei" (BBl 1963 II 978). Gemäss dieser in Art. 8 Abs. 3 VStB enthaltenen Bestimmung war die Rückerstattung ausgeschlossen "für die das verheimlichte Einkommen oder das Einkommen aus dem verheimlichten Vermögen belastende Verrechnungssteuer". In den eidgenössischen Räten blieb diese Auffassung des Bundesrates soweit ersichtlich unangefochten, denn weder die Protokolle der vorberatenden Kommissionen noch die während der Behandlung der Vorlage in den Ratsplenen gefallenen Voten (Sten.Bull. SR 1964, 344 ff.; 1965, 65, 136; NR 1965, 135 ff., 357, 471) legen den Schluss nahe, dass diesbezüglich mit



Art. 23 eine Änderung eintreten sollte. Die Bestimmung, wonach den Rückerstattungsanspruch verliert, "wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Behörde nicht angibt", kann daher nach historischer Auslegung so verstanden werden, dass zwar nicht ausschliesslich, aber doch in erster Linie, der vorsätzlich Handelnde getroffen werden soll. d) Wie bereits in dem in ASA 55, 450 veröffentlichten Entscheid ausgeführt wurde, liegt der Sinn der hier in Frage stehenden Bestimmung nach ihrem Wortlaut denn auch nicht primär in der "Bestrafung" der Steuerpflichtigen, die ihrer Deklarationspflicht überhaupt nicht, nur unvollständig oder nicht rechtzeitig nachkommen; es sollen vielmehr diejenigen den Rückerstattungsanspruch verlieren, die den Behörden Vermögenserträge und die Vermögen, aus denen sie fliessen, nicht zur Kenntnis bringen. Dies ergibt sich auch aus einem der Hauptzwecke der Steuer, der darin liegt, die Steuerhinterziehung durch im Inland domizilierte Pflichtige einzudämmen (BBl 1963 II 955). Wurden aber die Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen, die Lotteriegewinne und die Versicherungsleistungen (Art. 1 Abs. 1 VStG) deklariert, so findet die Rückerstattung statt, mag die Hinterziehung des übrigen steuerbaren Einkommens noch so gross sein. Von Defraudation im hier interessierenden Zusammenhang kann daher nur gesprochen werden, wenn infolge des Verhaltens des Pflichtigen verrechnungssteuerbelastete Einkommensbestandteile mit den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht erfasst werden können.
e) Bei dem vom Gesetzgeber gewählten System der Quellenbesteuerung kann nun aber auch derjenige der Verrechnungssteuer verlustig gehen, der ohne Hinterziehungsabsicht ihm obliegende Pflichten bei der Veranlagung der ordentlichen Steuern missachtet, so namentlich, wer keine Steuererklärung abgibt oder seine Einkünfte bloss zum Teil deklariert. Diese Auswirkung ist - da der Nachweis der Hinterziehung in der Regel ohnehin nicht leicht zu erbringen ist - aus Gründen der Praktikabilität in Kauf zu nehmen, obschon damit über den primären Zweck der Verrechnungssteuer hinaus auch Personen getroffen werden, die ihren Mitwirkungspflichten nicht vorsätzlich, sondern aus blosser Nachlässigkeit oder Unbeholfenheit nicht nachgekommen sind, bei denen also keinerlei Verheimlichungsabsicht bestand.



In solchen Fällen erscheint die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs aber nur dann als gerechtfertigt, wenn die Veranlagungsbehörde die mutmasslichen Einkommensbestandteile weder aus früheren Steuererklärungen noch aus andern ihr bekannten Umständen zu ermitteln vermag. Von Verheimlichung kann nämlich dort keine Rede sein, wo die Vermögensanlagen und die daraus fliessenden Erträgnisse aus früheren Deklarationen, aus Rückerstattungsanträgen in den Zwischenjahren oder aus andern Gründen bekannt sind und es der Behörde

daher möglich ist, bei der Ermessensveranlagung die entsprechenden Beträge einzusetzen. In solchen Fällen darf dem Pflichtigen die Rückerstattung nicht verweigert werden, da das blosse Nichteinreichen der Steuererklärung - welche Unterlassung bereits nach besonderen Vorschriften unter Strafe gestellt ist (vgl. z.B. Art. 202 des Walliser Steuergesetzes sowie Art. 131 BdBSt) - für sich allein noch keine Hinterziehung darstellt. Andernfalls würde der Zweck der Verrechnungssteuer, der in erster Linie in der Sicherung der Fiskaleinnahmen der öffentlichen Gemeinwesen liegt, in unzulässiger Weise ausgedehnt. Sind nämlich die verrechnungssteuerbelasteten Einkommen und entsprechenden Vermögen der Behörde bekannt, so bedarf es zu deren Veranlagung keiner weiteren Sicherungsmassnahmen.

3. S. hat keine Selbstdeklaration eingereicht. Trotzdem war die Steuerverwaltung in der Lage, bei der amtlichen Veranlagung ein Wertschriftenvermögen von Fr. 190'000.– sowie einen daraus geflossenen Ertrag von Fr. 6'500.– zu ermitteln. In ihrem späteren Rückerstattungsgesuch hat die Pflichtige einen Wertschriftenertrag in der geringeren Höhe von Fr. 5'433.– nachgewiesen. Würde ihr nun die Verrechnungssteuer, welche höchstens 35% dieses Betrages ausmacht, nicht erstattet, so hätte sie diesen Verlust zusätzlich zu den ordentlichen Steuern zu tragen. Damit erhielte aber die Verrechnungssteuer als (ausschliesslich auf steuerpflichtige Einkommensbestandteile nach Art. 1 VStG bezogene) Defraudantensteuer den Charakter einer Strafe für die Nichterfüllung der Deklarationspflicht, was der ratio legis widerspräche. In Fällen wie dem hier vorliegenden ist daher die Rückerstattung zu gewähren, wenn der Pflichtige sein mit den nötigen Angaben versehenes Begehren innerhalb der Verwirkungsfristen nach Art. 32 VStG stellt.

4. Da somit die kantonalen Instanzen von einer unrichtigen Auslegung von Art. 23 VStG ausgegangen sind, ist der angefochtene



Entscheid aufzuheben und die Sache zur Festsetzung des Rückerstattungsanspruchs der Beschwerdeführerin im Sinne der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen (Art. 114 Abs. 2 OG). Der Kanton Wallis hat bei diesem Verfahrensausgang die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 2 OG) und der Beschwerdeführerin eine Prozessentschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).