

Eine fiskalische Kriminalgeschichte

Grelles Licht fällt in die dunkelsten Tiefen der Bilanz 2014 der Tato AG, und eine zappelnde geldwerte Leistung wird von einem Verrechnungssteuerinspektor in das grelle Tageslicht gezerrt.

August 2020

TATORT Verrechnungssteuer

Lesen Sie eine Kostprobe aus: **TATORT Verrechnungssteuer – Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb**, erschienen 2019 im Cosmos Verlag.

[Alle bei steuerportal.ch erschienenen Geschichten](https://steuerportal.ch)



Eine fiskalische Kriminalgeschichte

1.1 Die Geschichte

Die Täterin versteckt sich seit 2014 in der Bilanz der Tatort AG und hofft, nicht entdeckt zu werden. Eng drängt sie sich an die anderen Zahlen, mischt sich unauffällig darunter und rutscht unbemerkt in die tiefste und dunkelste Bilanzgliederung, um unsichtbar zu sein. Denn sie ist nicht wie die anderen Zahlen: Sie steht für eine geldwerte Leistung, für einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand. Sie weist neben Herrn Schlaumeier, dem Alleinaktionär, alleinigen Verwaltungsrat und Geschäftsführer der Tatort AG, als Einzige, dass sie nicht für Reise- und

Repräsentationsspesen steht, sondern für den grosszügig-luxuriösen All-inclusive-Sommerurlaub der Familie Schlaumeier. Aus diesem Grund versteckt sich die Täterin vor Steuerinspektorinnen und Steuerinspektoren und dem schlechten Gewissen von Herrn Schlaumeier und

dessen gelegentlichen – äusserst sinnvollen – Gedanken, die geldwerte Leistung bzw. die darauf geschuldete Verrechnungssteuer (und natürlich Gewinn- und Einkommenssteuern) zu deklarieren und gleichzeitig, weil eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG vorliegen könnte, eine Selbstanzeige zu machen. Anfang 2019 platzt die fiskalische Bombe: Grelles Licht fällt in die dunkelsten Tiefen der Bilanz 2014 der Tatort AG, und die zappelnde geldwerte Leistung wird von einem Verrechnungssteuerinspektor in das grelle Tageslicht gezerrt.

1.2 Die verrechnungssteuerliche Analyse

1.2.1 Das Vorliegen einer geldwerten Leistung

Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen Eigenkapitalrückzahlungen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und somit auch der Tatort AG als Erträge an Beteiligungsrecht der Verrechnungssteuer, soweit es sich nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Nennwertkapital oder steuerlich anerkannten Kapitaleinlagereserven im Sinne von Art. 5 Abs. 1 bis VStG handelt. Darunter fallen auch sog. geldwerte Leistungen. Diese sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wie folgt definiert:

1. Eine Gesellschaft oder Genossenschaft wird infolge von Zuwendungen an Beteiligungsrechtsinhaber oder diesen nahestehende Personen entreichert, ihr wird also Eigenkapital entzogen.
2. Die auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführenden Zuwendungen beruhen auf einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.
3. Demnach war die Begünstigung für die handelnden Organe erkennbar.

Vorliegend wurden in der Tatort AG private Lebenshaltungskosten von Herrn Schlaumeier als Aufwand verbucht. Familienferien sind zwar verdient und erholsam, aber sie sind nun mal auf keine Weise geschäftsmässig begründet. Es ist offensichtlich, dass die drei konstitutiven Kriterien für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt worden sind. Somit ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

1.2.2 Das Selbstdeklarationsprinzip

Die Verrechnungssteuer ist eine Selbstdeklarationssteuer; ihre Erhebung erfolgt im Selbstveranlagungsverfahren. Anders als bei den direkten Steuern werden dem Steuerpflichtigen für die Verrechnungssteuer keine Deklarationsformulare und keine Veranlagungen zugestellt.

Art. 38 Abs. 2 VStG enthält deshalb den Grundsatz, dass der Steuerpflichtige der ESTV bei Fälligkeit der Verrechnungssteuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten hat. Der Steuerpflichtige hat folglich selber festzustellen, dass eine Steuerpflicht vorliegt, muss die Bemessungsbasis selber bestimmen und somit die Steuerforderung selber feststellen muss sie mit dem entsprechenden Deklarationsformular der ESTV melden und den Betrag der nach seiner Feststellung geschuldeten Verrechnungssteuer fristgerecht bezahlen. Der grösste Teil der Verrechnungssteuer wird daher entrichtet, ohne dass die ESTV eine Veranlagungsverfügung bzw. einen Entscheid erlässt. Der Steuerpflichtige hat zudem der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Gemäss dieser Auskunftspflicht hat er insbesondere Steuerabrechnungen, Steuererklärungen und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen sowie seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und sie, die Belege sowie andere Urkunden auf Verlangen beizubringen.

1.2.3 Die Überwälzungspflicht und die Aufrechnung ins Hundert

Damit die Verrechnungssteuer ihren Sicherungszweck erfüllen kann, muss sie von Gesetzes wegen und somit obligatorisch vom Schuldner der steuerbaren Leistung auf den Leistungsempfänger überwält werden. Dieser darf nur 65 Prozent der steuerbaren Leistung erhalten. Wird diese Überwälzung nicht gemacht, was im vorliegenden Fall geschehen und bei geldwerten Leistungen naturgemäss die Regel ist, erfolgt eine sog. Aufrechnung ins Hundert: Die tatsächliche Leistung wird als Nettoleistung von 65 Prozent betrachtet und durch die Rechnung $(\text{Tatsächliche Leistung} : 65) \cdot 100$ ins Hundert aufgerechnet. Darauf wird dann die Verrechnungssteuer von 35 Prozent berechnet. Bei einer Bruttoleistung von 100, welche ohne Verrechnungssteuerabzug aufgerichtet worden ist, ergibt sich somit eine aufgerechnete Bemessungsbasis wie folgt:

$(100 : 65) \cdot 100 = 154$. Davon werden die 35 Prozent berechnet, was eine Verrechnungssteuer von 54 ergibt. Diese Aufrechnung ins Hundert wird übrigens auch für die Einkommenssteuern nachvollzogen.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass eine nachträgliche Überwälzung zulässig und empfehlenswert ist. Ansonsten ist die Verrechnungssteuerlast – bei fehlender Rückerstattung 54 Prozent der tatsächlichen Leistung – die zusätzliche definitive Steuerlast. Zudem erhöhen sich auch die Verzugszinsfolgen entsprechend. Entweder zahlt der Leistungsempfänger die Verrechnungssteuer zurück, oder – was in der Praxis oft die Regel ist – die Überwälzung wird vereinfacht durch die Buchung «Debitor Leistungsempfänger für Verrechnungssteuer / Kreditor ESTV wegen Bezahlung Verrechnungssteuer: 35 Prozent» nachgeholt. Im konkreten Fall kann somit eine

Verbuchung über das Aktionärskontokorrent erfolgen. Eine nachträgliche Abschreibung des «Debitors Aktionärs» erscheint zwar als fantasievolle Lösung, ste jedoch ihrerseits wieder eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung dar.

1.2.4 Das korrekte Vorgehen

Angesichts der Ausgestaltung der Verrechnungssteuer als Selbstdeklarationssteuer hätte die Tatort AG die geldwerte Leistung und die geschuldete Verrechnungssteuer somit spontan 30 Tage nach der Fälligkeit der geldwerten Leistung – dies kann vorliegend mit der Bezahlung der Ferienkosten gleichgesetzt werden – mit Formular 102 der ESTV deklarieren und die Steuer abliefern und auf den Leistungsempfänger Herrn Schlaumeier, überwälzen müssen.

1.2.5 Die Konsequenzen

Die Verrechnungssteuer ist von ihrer Grundkonzeption her im Inlandverhältnis eine Sicherungssteuer. Sie wird dem steuerehrlichen inländischen Leistungsempfänger zurückerstattet, wenn dieser die Voraussetzungen von Art. 21 ff. VStG erfüllt. Eine Bedingung für die Rückerstattung an natürliche inländische Personen ist, dass die steuerbare Leistung gemäss Art. 23 VStG ordnungsgemäss für die direkten Steuern deklariert worden ist. Vorliegend ist der Rückerstattungsanspruch wegen Verstosses gegen die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG verwirkt, weil davon ausgegangen werden muss, dass die Nicht-Deklaration nicht fahrlässig, sondern vorsätzlich erfolgt ist.

Die ESTV wird die geldwerte Leistung der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung melden, weshalb es sowohl bei den Gewinnsteuern auf Stufe der Tatort AG als auch bei den Einkommenssteuern auf Stufe von Herrn Schlaumeier zu einem entsprechenden Nachsteuerverfahren kommen wird. Zudem ist sowohl für die Verrechnungssteuer, die Gewinnsteuern als auch die Einkommenssteuern die Eröffnung eines Strafverfahrens nicht ausgeschlossen. Verrechnungssteuerlich begeht eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG, wer dem Bunde vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, Verrechnungssteuer vorenthält, wobei ein vorübergehendes Vorenthalten den Tatbestand bereits erfüllen kann. Das verrechnungssteuerliche Strafverfahren unterliegt den Regeln des VStrR¹. Hier sind die folgenden Hinweise wichtig:

- Obwohl die Tatort AG verrechnungssteuerpflichtig ist, sind dennoch gemäss Art. 6 Abs. 1 VStrR diejenigen natürlichen Personen für eine Verrechnungssteuerhinterziehung strafbar, welche die Tat verübt haben, und nicht die steuerpflichtige juristische Person, konkret also die Tatort AG. Im Zentrum steht Herr Schlaumeier als Alleinaktionär, alleiniger Verwaltungsrat und Geschäftsführer. Gemäss Art. 7 Abs. 1 VStrR wird davon nur abgewichen, wer eine Busse von höchstens 5'000 CHF anfällt und die Ermittlung der nach Art. 6 VStrR strafbaren Personen Untersuchungsmassnahmen bedingt, die im Hinblick auf die verwirkte Strafe unverhältnismässig wären. Diesfalls kann von einer Verfolgung der handelnden natürlichen Personen, vorliegend auf jeden Fall Herrn Schlaumeiers, Abstand genommen werden und an ihrer Stelle die juristische Person, also im konkreten Fall die Tatort AG, zur Bezahlung der Busse verurteilt werden.
- Auch in Bezug auf ein Verrechnungssteuerdelikt besteht, wie bei den direkten Steuern, die Möglichkeit einer straflosen Selbstanzeige. Art. 13 VStrR hält fest: Hat der Täter die Widerhandlung, die eine Leistungs- oder Rückleistungspflicht begründet, aus eigenem Antrieb angezeigt, hat er überdies, soweit es ihm zumutbar war, über die Grundlagen der Leistungs- oder Rückleistungspflicht vollständige und genaue Angaben gemacht, zur Abklärung des Sachverhalts beigetragen und die Pflicht, wenn sie ihm obliegt, erfüllt, und hat er bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt, so bleibt er straflos. Wichtig ist, dass die Anzeige im Namen des Täters oder der möglichen Täter erfolgen muss. Es reicht nicht, dass die Tatort AG die geldwerte Leistung nachdeklariert und die Verrechnungssteuer abliefern. Eine straflose Selbstanzeige im Fall, dass eine Hinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG vorliegt, muss vorliegend zwingend von Herrn Schlaumeier als möglichem Täter in seinem eigenen Namen eingereicht werden. Aufgrund der verlangten Spontanität muss diese Selbstanzeige zusammen mit der Nachdeklaration der geldwerten Leistung durch die Tatort AG erfolgen; ansonsten kann der Vorwurf erhoben werden, dass die ESTV vor Vornahme der Selbstanzeige bereits Kenntnis von der Hinterziehung hatte und deshalb die Straflosigkeit verneint.
- Schliesslich ist es wichtig, dass im Falle eines Verrechnungssteuerhinterziehungsverfahrens die Verjährungsfrist für die Steuerforderung nicht fünf Jahre beträgt, sondern sieben Jahre. Diese Frist berechnet sich nicht nach Kalenderjahren, sondern beginnt mit der Einreichung der entsprechenden Jahresrechnung zu laufen.

1.2.6 Die Moral der Geschichte

Die Verrechnungssteuer ist eine Selbstdeklarationssteuer. Wir alle sind uns aber ein direktsteuerliches Denken gewöhnt, d. h. wir gehen von der Zustellung der Steuererklärung, einer festen (meistens dreimal verlängerten) Einreichfrist und von zugestellten und kontrollierbaren Veranlagungen aus. Für die Verrechnungssteuer ist

– wegen ihrer Ausgestaltung als Selbstdeklarationssteuer – gefährlich, direktsteuerlich zu denken: Sie funktioniert komplett anders. Dies zeigt sich im objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung: «Wer dem Bund Verrechnungssteuer vorenthält!» Wobei hierfür ein vorübergehendes Vorenthalten bereits genügt. Objektiv, wegen dem Selbstdeklarationsprinzip, ist der Tatbestand einer Verrechnungssteuerhinterziehung somit grundsätzlich sofort erfüllt, wenn eine Verrechnungssteuer zu spät deklariert und nicht bezahlt wird. Subjektiv reicht es, wenn das Vorenthalten fahrlässig geschieht. Moral dieser Geschichte ist also, dass die Verrechnungssteuer eine eigenständige Steuer ist, welche nach ihren eigenen Regeln funktioniert, und dass es dem immer Rechnung zu tragen gilt.

Fussnoten

1) Bundesgesetz vom 22. März 1972 über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0)

Buchtipps

Thomas Jaussi/Thomas Schwab:

[TATORT Verrechnungssteuer – Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb](#)



Cosmos Verlag. 2019, 128 Seiten, kartoniert, CHF 34.–

Mit Humor und spürbarer Leidenschaft für die Materie präsentieren die beiden Autoren zehn «Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb». Die unterhaltsamen Schilderungen tatsächlicher Fälle aus dem Alltag eines Steuerberaters zeigen Stolpersteine und weitreichende Konsequenzen der Verrechnungssteuer schonungslos auf. Durch Unwissenheit, Gutgläubigkeit oder mit krimineller Energie verstricken sich die Protagonisten in ihren ganz eigenen Steueraffären. Fundierte steuerliche Analysen

*erörtern am Ende jedes Kapitels den jeweiligen Fall und verleihen diesem
aussergewöhnlichen Buch neben Lesefreude auch fachliche Tiefe.*

Schlagwörter zu diesen Fachartikel

[TATORT VERRECHNUNGSSTEUER](#)