

Verrechnungssteuer; Rückerstattung; Steuerumgehung – Art. 21 Abs. 2 VStG.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer darf nur wegen Steuerumgehung verweigert werden, wenn (auch) beim Empfänger der steuerbaren Leistung, auf den die Verrechnungssteuer überwältzt wird, eine Umgehungsabsicht vorliegt. Dies setzt voraus, dass der Empfänger an der Steuerumgehung mitwirkte bzw. jedenfalls Kenntnis davon hatte (E. 5.2).

OGE 66/2021/8 vom 8. Juli 2022

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht

Aus den Erwägungen

3.1. Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG; Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den Empfänger der steuerbaren Leistung). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem steuerrechtlichen Inländer wird sie zurückerstattet (sog. Sicherungszweck; vgl. Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG). Ferner kann die Verrechnungssteuer (auch) beim inländischen Leistungsempfänger einen direkten Fiskalzweck haben, nämlich wenn das Vorliegen der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung verneint wird (BGE 147 II 338 E. 2.3 S. 342 f. mit Hinweisen).

3.2. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Umgehungsabsicht; subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine

Rechtsgestaltung vorliegt, die – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 147 II 338 E. 3.1 S. 343 f.; BGer 2C_492/2020 vom 25. Februar 2022 E. 7.1; 2C_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 5.2, zur Publikation vorgesehen).

3.3. Die Beweislast für das Vorliegen der steuerbegründenden Elemente einer Steuerumgehung liegt bei der Steuerbehörde (statt vieler BGer 2C_334/2020 vom 25. November 2020 E. 6.4.3 mit Hinweisen).

4. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Regelung von Art. 21 Abs. 2 VStG beziehe sich einzig auf die Umgehung der Verrechnungssteuer. Nach Auffassung der Beschwerdegegnerin [Steuerkommission des Kantons Schaffhausen] wird davon auch die Umgehung anderer Steuern erfasst.

4.1. Dem hier zu beurteilenden Fall liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Erblasserin (geb. 1926) errichtete am 4. Dezember 2006 eine letztwillige Verfügung und setzte das Schweizerische Rote Kreuz (SRK), Sektion Schaffhausen, als Alleinerbin ein. Gleichzeitig bestimmte sie unter anderem, dass dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehefrau die Liegenschaft in [...] als Verschaffungsvermächtnis auszurichten sei. Am [...] 2008 verstarb die Erblasserin, worauf am 26. März 2013 im Auftrag des SRK gerichtlich die amtliche Liquidation des Nachlasses angeordnet wurde. Am 3. November 2016 beglichen der Beschwerdeführer und seine vormalige Ehefrau die Verrechnungssteuerforderung. Am 10. Juli 2017 wurde die amtliche Liquidation des Nachlasses abgeschlossen mit dem Ergebnis, dass das SRK letztlich nichts aus dem Nachlass erhielt. In der Folge beantragte der Beschwerdeführer am 3. Juli 2018 die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

4.2. Der Steuerumgehungsvorbehalt von Art. 21 Abs. 2 VStG bezweckt die "Bekämpfung der Steuerumgehung" (so BGer 2C_351/2011 vom 4. Januar 2012 E. 3.4). Gemäss Maja Bauer-Balmelli soll diese Bestimmung verhindern, dass inländische Defraudanten oder Ausländer ohne Rückerstattungsanspruch die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erwirken. Die Rückerstattung sei zu verweigern, wenn der originäre Leistungsempfänger entweder ein im Ausland Steuerpflichtiger oder ein inländischer Defraudant sei und die ursprünglichen Verhältnisse im Hinblick auf den verrechnungssteuerbelasteten Leistungsfluss missbräuchlich, im Sinne der Steuerumgehungskriterien, dergestalt arrangiert worden seien, dass

nunmehr formell ein vorgeschobener steuerehrlicher Inländer als Rückerstattungsberechtigter erscheine, die Rückerstattung wirtschaftlich aber einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten zugutekomme. "Schutzobjekt" von Art. 21 Abs. 2 VStG sei (nur) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an den nicht von einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten vorgeschobenen, das heisst in diesem Sinne originären, steuerehrlichen inländischen Leistungsempfänger (Bauer-Balmelli, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Kommentar VStG], 2. A., Basel 2012, Art. 21 N. 39, S. 729). Das Bundesverwaltungsgericht und das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich haben diese Argumentation übernommen, ohne sich allerdings selbst mit der Frage der Tragweite von Art. 21 Abs. 2 VStG auseinanderzusetzen (vgl. BVGer A-653/2016 vom 7. Juli 2016 E. 4.3.1 mit Hinweisen; StRGer ZH VS.2011.1 vom 4. Oktober 2011 E. 3b/bb und VS.2009.1-5 vom 1. September 2009 E. 3b/bb).

Die Verrechnungssteuer bezweckt *im inländischen Verhältnis* – und ein solches ist vorliegend unstrittig zu beurteilen – in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern, weshalb sie der steuerehrlichen Person zurückerstattet wird. Darüber hinaus hat sie (nur) einen direkten Fiskalzweck, wenn das Vorliegen der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung verneint wird (vgl. vorangehende E. 3.1). Vor diesem Hintergrund erscheint zweifelhaft, ob der Schutzzweck von Art. 21 Abs. 2 VStG auf die Verrechnungssteuer beschränkt werden kann. Wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, kann die Frage aber offengelassen werden. Es muss mithin nicht abschliessend geprüft werden, ob die Steuerumgehung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG bloss die Umgehung der Verrechnungssteuer erfasst.

5. Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde vor, der Umgehungsvorbehalt solle verhindern, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an Stelle eines steuerehrlichen Inländers einem steuerunehrlichen Inländer oder einem Ausländer zukomme. Entsprechend werde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zwar dem Steuerunehrlichen versagt; die Überprüfung der Rückerstattungs berechtigung des wahren Leistungsberechtigten sei aber noch offen. Vorliegend hätten die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV und die Beschwerdegegnerin in einem jahrelangen Verfahren gerade festgelegt, dass es sich bei ihm um den wahren Leistungsberechtigten handle. Erst recht nicht verweigert werden könne eine Rückerstattung, wenn erstellt sei, dass der Leistungsempfänger an keinem Steuerumgehungstatbestand mitgewirkt habe. Es könne nicht sein, dass ihm aufgrund einer Gestaltung, welche er nicht selbst konstruiert habe bzw. in welche er

auf keine Weise involviert gewesen sei, den Vorwurf einer entgangenen Steuer – die jedoch nicht bei ihm angefallen wäre – gemacht und deshalb eine Korrektur über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorgenommen werde. Das subjektive Verhalten der Erblasserin (aus deren Nachlass die Liegenschaft stammte) aus dem Jahr 2006 könne nicht zu einer Verweigerung der Rückerstattung einer ordnungsgemäss im Jahr 2016 auf ihn überwälzten Verrechnungssteuer führen. Die Rückerstattungsberechtigung sei unabhängig von der Besteuerung der verrechnungssteuerbelasteten Erträge. Andernfalls würde eine ungerechtfertigte indirekte Einkommensbesteuerung zu 35% und eine Doppelbesteuerung resultieren, da derselbe Rechtsvorgang – die Übertragung des Eigentums der Liegenschaft – mit der Erbschafts- und mit der Verrechnungssteuer erfasst werde.

Die Beschwerdegegnerin erwog dagegen im angefochtenen Entscheid, zu verlangen, dass Dritte – hier der Beschwerdeführer und seine vormalige Ehefrau – an der Steuerumgehung mitgewirkt und die Absicht, Steuern zu sparen, mitgetragen hätten, bedeute die Schaffung einer zusätzlichen Voraussetzung für eine Steuerumgehung, die vom Bundesgericht nicht postuliert werde.

5.1. Es ist nicht ohne Weiteres klar, ob die grundsätzlich rückerstattungsberechtigte Person, auf welche die Verrechnungssteuer überwälzt worden ist, an der Steuerumgehung beteiligt gewesen sein muss, mithin auch bei ihr eine Umgehungsabsicht vorliegen muss. Da es sich bei Art. 21 Abs. 2 VStG nicht um eine Strafnorm handelt, erscheint dies nicht von vornherein ausgeschlossen. Der Beschwerdeführer macht allerdings zu Recht geltend, dass es im Fall einer steuerehrlichen Person mit Blick auf die Doppelbesteuerung problematisch wäre, falls ihre verrechnungssteuerbelasteten, pflichtgemäss deklarierten Erträge nach der ordentlichen Besteuerung (namentlich Einkommens- oder Erbschaftssteuer) auch noch über die – nicht rückerstattete – Verrechnungssteuer versteuert würden.

5.2. Das Bundesgericht spricht in seinen deutschsprachigen Entscheiden von der "*von den Beteiligten*" gewählten (ungewöhnlichen, sachwidrigen oder absonderlichen, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessenen) Rechtsgestaltung als erster Voraussetzung des Umgehungstatbestands (vgl. statt vieler BGer 2C_492/2020 vom 25. Februar 2022 E. 7.1; spezifisch betr. Verrechnungssteuer: BGer 2C_354/2018 vom 20. April 2020 E. 4.2.1). In den französischsprachigen Entscheiden ist demgegenüber vom Steuerpflichtigen – "*le contribuable*" – die Rede (vgl. statt vieler BGE 147 II 338 E. 3.1 S. 343). Bei diesem handelt es sich um den *Schuldner* der steuerbaren Leistung (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG, ferner Marginalie von Art. 10 VStG), wohingegen der Leistungsempfänger als Steuerdestinatär bzw. -träger nicht (verrechnungs-)steuerpflichtig in diesem

Sinne ist (vgl. Thomas Jaussi, in: Kommentar VStG, Art. 10 N. 6, S. 502; Reich/Bauer-Balmelli, in: Kommentar VStG, Art. 14 N. 1 ff., S. 573 ff.; ferner Art. 14 Abs. 2 VStG; BGE 131 III 546 E. 2 S. 549; BGer 2C_188/2010 vom 24. Januar 2011 E. 5.3.3 a.E. und E. 7.2.1).

Im Urteil 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 verneinte das Bundesgericht in Gutheissung der Beschwerde der ESTV einen Rückerstattungsanspruch der Leistungsempfängerin, auf welche die Verrechnungssteuer ordnungsgemäss überwält worden war (vgl. E. 3.3). Es erwog, der Leistungsempfängerin könne die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur verweigert werden, wenn sie an der von der Schuldnerin der steuerbaren Leistung gewählten Rechtsgestaltung mitgewirkt oder zumindest Kenntnis von den konkreten Umständen gehabt habe (E. 5.3). Dies war im konkreten Fall zu bejahen, da die Leistungsempfängerin an der Steuerumgehung massgeblich beteiligt gewesen war (vgl. E. 5.6). Im Urteil 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 bejahte das Bundesgericht einen Rückerstattungsanspruch in einem Fall, in welchem den grundsätzlich rückerstattungsberechtigten beschwerdeführenden Leistungsempfängern nicht vorgeworfen werden konnte, dass sie an der durch die Schuldnerin der steuerbaren Leistung (von der die Verrechnungssteuer erhoben worden war, bevor sie ordnungsgemäss auf die Beschwerdeführer überwält wurde; vgl. E. 2.3) begangenen Steuerumgehung mitgewirkt hätten, da sie davon ausgehen durften, dass das Vorgehen der Schuldnerin auf das erlaubte Vermeiden einer Steuer ausgerichtet war (vgl. E. 4.2.5). Daraus ist zu schliessen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Umgehungsabsicht nicht nur bei der Schuldnerin der steuerbaren Leistung vorliegen muss, sondern auch bei deren Empfänger, auf den die Verrechnungssteuer überwält wird. Auch dieser muss mithin an der Steuerumgehung mitgewirkt bzw. jedenfalls Kenntnis davon gehabt haben (so auch BVGer A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 4.4; in der Literatur wird teilweise sogar die Meinung vertreten, selbst bei Mitwirkung an einer Steuerumgehung könne die Rückerstattung nicht verweigert werden; vgl. Bauer-Balmelli, Art. 21 N. 41a, S. 730 f. mit Hinweisen; zu dieser Kritik vgl. wiederum BGer 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 4.4; vgl. zum Ganzen ferner BGE 147 II 338 E. 3.4 S. 345 f.).

5.3. Die Beschwerdegegnerin führt ergänzend an, das Erfordernis einer Mitwirkung der Erben bzw. Vermächtnisnehmer an der Steuerumgehung führte dazu, dass in Erbfällen leicht Steuern umgangen werden könnten. Die Person, welche die Absicht habe, durch eine entsprechende Regelung ihres Nachlasses Steuern zu umgehen, und die ungewöhnliche Rechtsgestaltung vornehme, sowie die durch

die Steuerumgehung Begünstigten seien zwangsläufig nie dieselben. Die Steuerersparnis aus einer Steuerumgehung der Erblasserin trete immer zugunsten der Erben oder der Vermächtnisnehmer ein, selbst wenn sie nicht an der Steuerumgehung beteiligt gewesen seien.

Diese Ausführungen mögen grundsätzlich zutreffen. Allerdings besteht regelmässig auch in diesem Fall eine Steuerpflicht. So fielen im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaft an den Beschwerdeführer und seine vormalige Ehefrau unstrittig Erbschaftssteuern von Fr. 311'640.– und auf Stufe der (inzwischen aus dem Handelsregister gelöschten) [...] AG – in deren Eigentum die Liegenschaft im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin stand – Gewinnsteuern von insgesamt Fr. 513'885.55 an.

5.4. Der Beschwerdeführer stellt in Abrede, dass er an der Ausarbeitung der letztwilligen Verfügung der Erblasserin mitgewirkt habe bzw. in irgendeiner Weise darin involviert gewesen sei. Von der Beschwerdegegnerin wird weder etwas anderes behauptet – sondern die fehlende Umgehungsabsicht beim Beschwerdeführer zumindest implizit vielmehr anerkannt – noch lässt sich dies aufgrund der Akten erstellen. Entsprechend ist nicht erwiesen, dass beim Beschwerdeführer eine Umgehungsabsicht vorlag, weshalb die Beschwerdegegnerin das Rückerstattungsge- such des Beschwerdeführers bzw. dessen Einsprache zu Unrecht gestützt auf Art. 21 Abs. 2 VStG abgewiesen hat. Offenbleiben kann unter diesen Umständen, ob überhaupt eine Steuerumgehung gegeben ist. Immerhin kann festgehalten werden, dass nach den insoweit überzeugenden Ausführungen der Beschwerdegegnerin keine anderen Gründe für die von der Erblasserin gewählte Gestaltung des Nachlasses ersichtlich sind als eine Steuervermeidung.

Zwischen den Parteien ist sodann zu Recht nicht umstritten, dass die übrigen Rückerstattungs Voraussetzungen gegeben sind, weshalb die Verrechnungssteuer dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten ist.