



Fall-Nr.: I/2-2006/7
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 29.09.2006
Entscheiddatum: 29.09.2006

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 29.09.2006

Art. 23 VStG: Die Steuerbehörde verhält sich widersprüchlich, wenn sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mangels rechtzeitiger Deklaration des Lottogewinns im Fälligkeitsjahr verweigert, aber zugleich - trotz Kenntnis des Fälligkeitsjahres - die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen in der nachfolgenden Steuerperiode vornimmt und auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens verzichtet (SGE 2006 Nr. 19; Verwaltungsrekurskommission, 29. September 2006, I/2-2006/7).

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Verena Koller und Rudolf Lippuner;
Gerichtsschreiber Michael Rutz

In Sachen

X. und Y. Z.,

Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und



Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2004

Sachverhalt:

A.- X.Z. erzielte bei der Ziehung vom 15. Oktober 2003 bei Swisslos einen Lottogewinn von Fr. 15'329.90. Einen ersten für diesen Gewinn am 4. November 2003 ausgestellten Auszahlungsschein löste er nicht ein. Erst als am 5. Januar 2004 ein erneuter Auszahlungsschein ausgestellt wurde, liess er sich seinen Gewinn am 7. Januar 2004 auszahlen. Nach Abzug der Verrechnungssteuer von Fr. 5'365.45 wurde ihm der Nettobetrag von Fr. 9'964.45 ausbezahlt.

Diesen Gewinn deklarierten X. und Y. Z. in der Steuererklärung 2004 als Einkommen und machten die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend. Mit der Veranlagung verweigerte das kantonale Steueramt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und setzte den Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch für 2004 in der Schlussrechnung vom 30. November 2005 auf Fr. 256.55 fest. Gleichzeitig wurde der gesamte Lottogewinn als Einkommen der Steuerperiode 2004 besteuert. Eine am 18. Dezember 2005 gegen die Verweigerung der Rückerstattung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 23. Februar 2006 ab, mit der Begründung, ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bestehe nur, wenn der belastete Gewinn ordnungsgemäss und fristgerecht deklariert worden sei. Dafür hätte der Lottogewinn in der Steuererklärung 2003 angegeben werden müssen.



B.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben X. und Y. Z. mit Eingabe vom 21. März 2006 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Verrechnungssteuer von Fr. 5'365.45 sei zurückzuerstatten. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen in der Steuerperiode 2004 um Fr. 5'365.45 zu reduzieren.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 25. April 2006 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Am 11. Mai 2006 beantragte die Beschwerdebeteiligte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2006 nahmen die Beschwerdeführer zu den Vernehmlassungen Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig (Art. 3 der Verordnung über die Verrechnungssteuer, sGS 815.5, abgekürzt: VVStG). Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 21. März 2006 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer, SR 642.21, abgekürzt: VStG).

2.- Ob die zusätzliche Eingabe der Beschwerdeführer vom 28. Mai 2006 zuzulassen ist, kann offen bleiben (vgl. dazu BGE 132 I 42), da sie keine neuen, für die Entscheidung wesentlichen Gesichtspunkte enthält.

3.- Umstritten ist, ob die Verrechnungssteuer von Fr. 5'365.45 auf dem Lottogewinn von Fr. 15'329.90 den Beschwerdeführern mit der Veranlagung 2004 zurückzuerstatten ist.



a) Die Beschwerdeführer machen geltend, es sei unverhältnismässig, dass der Irrtum über die Rechtzeitigkeit der Deklaration des Lottogewinns zu einer derart gravierenden finanziellen Sanktion führe. Eine Absicht zur Steuerhinterziehung liege nicht vor. In der Wegleitung zur Steuererklärung werde die Möglichkeit eingeräumt, die Rückerstattung innerhalb von drei Jahren geltend zu machen.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, die Beschwerdeführer hätten offenbar den Rückerstattungshinweis in der Steuererklärung 2003 falsch verstanden und daraus geschlossen, dass die Deklaration der steuerbaren Leistung im Rahmen der dreijährigen Frist in irgendeiner Steuerperiode erfolgen könne. Mit der dreijährigen Frist sei jedoch klarerweise die Verjährungsfrist gemeint. Der Verrechnungssteuerantrag könne innert dieser Frist mit der ordentlichen Steuererklärung auf dem Wertschriftenverzeichnis gestellt werden. Mit anderen Worten hätten die Beschwerdeführer das Wertschriftenverzeichnis mit dem Rückerstattungsantrag für die Fälligkeiten 2003 zusammen mit der ordentlichen Steuererklärung bis zum 31. Dezember 2006 ohne Nachteil einreichen können. Die Beschwerdeführer hätten ihnen bekannte steuerbare Tatsachen nicht ordnungsgemäss deklariert und die Veranlagung 2003 in Rechtskraft erwachsen lassen. Die Nachdeklaration habe erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die Veranlagung 2003 bereits rechtskräftig gewesen sei. Zudem habe die Veranlagungsbehörde keine Kenntnis von der steuerbaren Leistung gehabt. Es sei von einem fahrlässigen Verhalten auszugehen. Die Veranlagungsbehörde dürfe sich grundsätzlich auf die Deklaration verlassen und müsse keine Nachforschungen anstellen. Die Hinterziehung von Steuern sei für die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nicht vorausgesetzt. Die Beschwerdebeteiligte schloss sich in ihrer Stellungnahme dieser Argumentation an.

In ihrer Stellungnahme bestreiten die Beschwerdeführer den Vorwurf der Fahrlässigkeit mit der Begründung, dass es für den im Steuerrecht nicht besonders bewanderten Steuerpflichtigen nicht von vornherein ersichtlich sei, dass ausschliesslich das Jahr der Entstehung des Lottogewinns für die Deklaration massgebend sei. Jedenfalls sei bis heute nicht klar auf welche unmissverständliche gesetzliche Bestimmung sich der Entscheid des kantonalen Steueramts stütze.



b) Nach Art. 1 VStG erhebt der Bund unter anderem eine Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen; wo es das Gesetz vorsieht, tritt anstelle der Steuerentrichtung die Meldung der steuerbaren Leistung. Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe dieses Gesetzes vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet. Die Verrechnungssteuer ist eine Kontroll- oder Zangensteuer mit dem Ziel, die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Vermögen und seinem Ertrag sowie weiteren Leistungen einzudämmen. Dieses Ziel wird erreicht durch die Besteuerung der genannten Erträge an der Quelle und Rückerstattung der Steuer an den gesetzlich umschriebenen Personenkreis oder durch Meldung der steuerbaren Leistung durch den Leistungsschuldner an die Steuerbehörde. Sie charakterisiert sich damit als Defraudantensteuer (Pfund/ Zwahlen, Verrechnungssteuer II. Teil, Basel 1985, N 1 Vorbemerkungen zu Art. 21 – 33 VStG, sowie N 3.3 zu Art. 23 VStG).

Gegenstand der Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen sind ausgerichtete Geldtreffer von über Fr. 50.-- aus Lotterien, die im Inland zur Durchführung gelangen (Art. 6 VStG). Natürliche Personen haben im Fall eines Lotteriegewinns Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten (Art. 22 Abs. 1 VStG) und wenn sie im Zeitpunkt der Ziehung Eigentümer des Loses waren (Art. 21 Abs. 1 lit. b VStG). Sie haben ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde desjenigen Kantons einzureichen, in dem sie zu Beginn des der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Kalenderjahres Wohnsitz hatten (Art. 30 Abs. 1 VStG).

Diese allgemeinen Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Der Beschwerdeführer war im Zeitpunkt der Lottoziehung am 15. Oktober 2003 Eigentümer des gewinnberechtigten Lottoscheines und hatte Wohnsitz in der Schweiz. Der Rückerstattungsantrag ist zudem innerhalb der dreijährigen Frist von Art. 32 Abs. 2 VStG gestellt worden.

c) Den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verliert jedoch, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt (Art. 23 VStG).



Diese Deklarationsklausel soll Anreiz zu ehrlicher Steuererklärung geben. Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift in seiner Steuererklärung für die direkten Steuern nicht angibt, der geht des Anspruchs auf Rückerstattung verlustig. Demnach müssen mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögenswerte vollständig, wahrheitsgetreu und fristgerecht angegeben werden. Fristgerecht bedeutet grundsätzlich eine Deklaration innert gesetzlicher oder behördlich angesetzter Einreichungsfrist (Pfund/Zwahlen, a.a.O., N 3.2 zu Art. 23 VStG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung lässt hingegen eine Deklaration bis zur Rechtskraft der entsprechenden Veranlagung als ordnungsgemäss gelten (Kreisschreiben Nr. 8 vom 8. Dezember 1978), und das Bundesgericht folgt ihr darin (ASA 55 S. 447 ff.), was in der Lehre allerdings kritisiert wird (vgl. B. Zwahlen, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/1, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2005, N 3 zu Art. 23 VStG).

Der Sinn von Art. 23 VStG liegt nach dem Wortlaut nicht primär in der "Bestrafung" des 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 sei fliessen, nicht zur Kenntnis bringen. Dies ergibt sich auch aus einem Hauptzweck der Steuer, der darin liegt, die Steuerhinterziehung durch im Inland domizillierte Pflichtige einzudämmen (BGE 113 Ib 128 E. 2d mit Hinweisen).

d) Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführer ihrer Deklarationspflicht nachgekommen sind.

aa) Nach Art. 36 lit. e des Steuergesetzes (sGS 811.1; abgekürzt: StG) sind Einkünfte aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen steuerbar. Ein Einkommen gilt in dem Zeitpunkt als erzielt, in welchem der Steuerpflichtige einen definitiven Anspruch auf die steuerbare Leistung erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 115 Ib 238 E. 3d). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb (BGE 113 Ib 23 E. 2e). Für die Besteuerung massgeblich ist also bei Forderungen spätestens deren Fälligkeit, selbst wenn die Zahlung später erfolgt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st.



gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 30 f.; M. Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2004, 23 f. zu § 25). Die tatsächliche Zahlung ist ausnahmsweise dann Besteuerungszeitpunkt, wenn die Erfüllung der Forderung unsicher ist (BGE 115 Ib 238 E. 3d). Bei einem Lotteriegewinn richtet sich die Fälligkeit nach dem entsprechenden Lotteriereglement. Trefferlose können in aller Regel sogleich nach der Ziehung oder einige Tage später zum Inkasso präsentiert werden. Mit dem Eintritt des Zeitpunktes, von dem an der Gewinner die Erfüllung fordern und das Trefferlos vorweisen kann, entsteht die Verrechnungssteuerforderung. Unerheblich ist, wann die Auszahlung tatsächlich gefordert wird bzw. effektiv erfolgt (W. Pfund, Verrechnungssteuer I. Teil, Basel 1971, N 2.1 und 2.21 zu Art. 12 VStG).

bb) Der Beschwerdeführer erzielte bei der Lottoziehung vom 15. Oktober 2003 einen Treffer von fünf Richtigen, was einem Gewinnbetrag von Fr. 15'329.90 entspricht. Gemäss den heute gültigen Teilnahmebedingungen kann der Gewinn unter Vorweisung der Spielbestätigungsquittung bzw. der Gewinneinforderungsquittung ab dem der Ziehung folgenden Tag geltend gemacht werden (Ziffer 13.6 der Teilnahmebedingungen von Swiss Lotto, abrufbar unter www.swisslos.ch). Gemäss Schreiben von Swisslos vom 9. Februar 2006 (act. 2/1) sei dem Beschwerdeführer für den Lottogewinn erstmals am 4. November 2003 ein Auszahlungsschein zugestellt worden. Diese sei jedoch nicht eingelöst worden. Der Gewinn sei dann erst am 7. Januar 2004 mit dem Auszahlungsschein vom 5. Januar 2004 eingelöst worden. Der Lottogewinn war demnach bereits am 16. Oktober 2003 fällig und hätte ohne weiteres mittels Auszahlungsschein vom 4. November 2003 im Jahr 2003 eingelöst werden können. Der Lottogewinn hätte somit in der Steuererklärung 2003 deklariert und in der Steuerperiode 2003 besteuert werden müssen. Die Beschwerdeführer haben den Gewinn jedoch erst in der Steuererklärung 2004 deklariert, als die die Steuerveranlagung 2003 bereits rechtskräftig war.

cc) Die Vorinstanz geht denn auch davon aus, dass der Lottogewinn der Steuerperiode 2003 zuzurechnen wäre. Trotzdem hat sie den Gewinn gemäss Selbstdeklaration der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2004 besteuert. Folglich machen die Beschwerdeführer die Rückerstattung der Verrechnungsteuer im Rahmen der Steuerveranlagung 2004 geltend, womit auch die Frage der Nichtdeklaration aus Sicht der Veranlagung 2004 zu prüfen ist. In der Steuerperiode 2004 kann jedoch nicht von



einer Nichtdeklaration im Sinn von Art. 23 VStG ausgegangen werden, zumal die Beschwerdeführer der Steuerbehörde den Lottogewinn zur Kenntnis gebracht haben und dieser im ordentlichen Veranlagungsverfahren erfasst und besteuert wurde. Ein Verlust des Rückerstattungsanspruchs rechtfertigt sich unter diesen Umständen nicht. Von einer Nichtdeklaration kann daher nicht ausgegangen werden. Wie die Sache aus Sicht der Steuerveranlagung 2003 zu beurteilen wäre, ist vorliegend nicht zu prüfen.

Das Vorgehen der Vorinstanz ist widersprüchlich. Sie beruft sich einerseits darauf, die Deklaration sei falsch, andererseits besteuert sie den Lotteriegewinn dennoch gemäss Deklaration in der Steuerperiode 2004 und verzichtet auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens gemäss Art. 199 Abs. 1 StG für die Steuerperiode 2003. Eine Nachsteuer wird dann erhoben, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (vgl. dazu Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 399 f.). Obwohl diese Voraussetzungen vorliegend erfüllt wären, hat sich die Vorinstanz dafür entschieden, den Lottogewinn ordentlich im Jahr 2004 zu besteuern. Unter diesen Umständen verstösst die Berufung auf die Nichtdeklaration gegen den in Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung (SR 101) festgelegte Grundsatz von Treu und Glauben, der Behörden und Privaten rechtsmissbräuchliches und widersprüchliches Verhalten verbietet (Kölz/Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl. 1998, Rz. 126). Dieser Grundsatz gilt auch für die Steuerbehörde (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 386). Die Vorinstanz muss sich daher entgegenhalten lassen, dass sie den Lottogewinn mit der Veranlagung 2004 gemäss Deklaration der Beschwerdeführer besteuert hat und damit von einer korrekten Deklaration ausging. Unter diesen Umständen ist es unzulässig, sich dann auf eine Nichtdeklaration zu berufen.

dd) Insgesamt steht fest, dass nicht von einer Nichtdeklaration des Lottogewinns für die vorliegend massgebende Steuerperiode 2004 auszugehen ist. Damit ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt.

e) Die Beschwerde ist gutzuheissen. Der Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführer für die Verrechnungsteuer 2004 ist um Fr. 5'365.45 auf Fr. 5'622.--



zu erhöhen. Der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 23. Februar 2006 ist somit aufzuheben, soweit er den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer betrifft.

Der als Steuerrekurs I/1-2006/69 in das Geschäftsverzeichnis der Verwaltungsrekurskommission aufgenommene Eventualantrag der Beschwerdeführer, wonach das steuerbare Einkommen in der Steuerperiode 2004 um Fr. 5'365.45 zu reduzieren sei, wird mit der Gutheissung der Beschwerde gegenstandslos und ist bei Rechtskraft dieses Beschwerdeentscheids als erledigt abzuschreiben.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Beschwerdeführern den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 400.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 23. Februar 2006 aufgehoben, soweit er den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer betrifft.
2. Die Beschwerdeführer haben für 2004 einen Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer von Fr. 5'622.--.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Beschwerdeführern Fr. 400.-- zurückzuerstatten.