

13.479

**Parlamentarische Initiative
Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren
bei der Verrechnungssteuer**

**Erläuternder Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des
Nationalrates**

vom 10. November 2014

Übersicht

Im Bereich von Dividendenausschüttungen im Konzernverhältnis kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, wenn die Entrichtung der Verrechnungssteuer zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenen Härte führen würde. Erfüllt der Steuerpflichtige die materiellen Voraussetzungen nach Artikel 24 ff. der Verrechnungssteuerverordnung (VStV)¹ für die Gewährung des Meldeverfahrens, so hat er den steuerbaren Ertrag innerhalb von 30 Tagen seit Entstehung der Steuerforderung zu deklarieren und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu melden. Nach unbenutztem Ablauf dieser Frist verwirkt das Recht, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen. Die Steuerforderung wird in der Folge im ordentlichen Verfahren erhoben, wonach die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Damit fallen in der Regel zusätzlich Verzugszinsen von aktuell 5 Prozent an.

Die Mehrheit der Kommission beurteilt die Konsequenz für das Nichteinhalten der 30-tägigen Deklarationsfrist als unverhältnismässig. Nebst der Bezahlung hoher Verzugszinsen führt die ordentliche Entrichtung der Verrechnungssteuer bei den betroffenen Unternehmen zu einem vorübergehenden Liquiditätsabfluss und dies obschon sie die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllen und damit die Verrechnungssteuer grundsätzlich nicht zu entrichten hätten.

Mit dem vorliegenden Vorentwurf wird aus diesen Gründen von der Mehrheit eine neue Regelung beantragt, wonach sowohl die Deklaration der Verrechnungssteuer als auch die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens neu auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen möglich sein soll, ohne dass das Recht, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen, verwirkt. Die Deklarationsfrist stellt damit neu eine Ordnungsfrist dar. Diese Regelung kommt nur dann zur Anwendung, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllt sind. In diesen Fällen wird die Verrechnungssteuer weder nachträglich im ordentlichen Verfahren erhoben, noch fällt ein Verzugszins an. Stattdessen kann eine Ordnungsbusse erhoben werden.

Eine Kommissionsminderheit beantragt eine abweichende Umsetzung des Anliegens der parlamentarischen Initiative, die die Verrechnungssteuersystematik und die Natur der Deklarationsfrist nicht infrage stellt. Eine Verlängerung der Deklarationsfrist auf neu 90 Tage sowie der Frist für die Einreichung des Gesuchs um Meldung auf neu ein Jahr soll dem Umstand Rechnung tragen, dass die aktuelle Frist von 30 Tagen sehr kurz ist. Beide Fristen sollen allerdings weiterhin Verwirkungsfristen darstellen und folglich nach unbenutztem Ablauf dazu führen, dass der Anspruch auf ein Meldeverfahren verwirkt und die Steuerforderung im ordentlichen Verfahren erhoben wird, wobei zusätzlich Verzugszinsen anfallen können.

¹ SR 642.211

Die Mehrheit der Kommission beantragt eine Inkraftsetzung der neuen Regelung mit einer Rückwirkung, wonach diese Änderung auch auf Steuerforderungen anwendbar sein soll, die ab dem Kalenderjahr 2011 fällig wurden. Eine Minderheit beantragt eine weitreichendere Rückwirkung, wonach die neue Regelung auch auf Tatbestände anwendbar sein soll, die vor dem Inkrafttreten der Änderungsbestimmungen eingetreten sind, sofern die Steuer- oder Verzugszinsforderung nicht verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt wurde. Eine zweite Minderheit beantragt, auf eine Rückwirkung zu verzichten.

Bericht

1 Entstehungsgeschichte

Die parlamentarische Initiative 13.479 „Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer“ wurde am 13. Dezember 2013 von Nationalrat Gasche eingereicht. Mit ihr wird gefordert, das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; VStG)² dahingehend anzupassen, dass eine verspätet eingereichte Meldung einer steuerbaren Leistung nicht mehr dazu führt, dass das Recht auf eine Überprüfung eines Meldeverfahrens verwirkt, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllt sind. Die geänderten gesetzlichen Grundlagen sollen ausserdem die Möglichkeit geben, die Verletzung der gesetzlichen Frist mit einer Ordnungsbusse anstatt wie bisher mit Verzugszinsen ahnden zu können. Zudem sollen rechtskräftig verfügte Verzugszinszahlungen rückgängig gemacht und zurückerstattet werden können.

Gleichzeitig wurde im Ständerat eine parlamentarische Initiative mit einem ähnlichen Anliegen eingereicht (parlamentarische Initiative Niederberger, 13.471 „Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung des Verrechnungssteuergesetzes“).

Im Mai 2014 hat die vorberatende Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) mit 15 zu 7 Stimmen bei 2 Enthaltungen der parlamentarischen Initiative Gasche Folge gegeben. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) hat dem Beschluss ihrer Schwesterkommission an ihrer Sitzung vom 1. Juli 2014 mit 8 zu 3 Stimmen bei 1 Enthaltung zugestimmt und gleichzeitig mit 9 zu 3 Stimmen bei 1 Enthaltung der parlamentarischen Initiative Niederberger Folge gegeben. Damit wurde die WAK-N gemäss Artikel 111 Absatz 1 des Parlamentsgesetzes (ParlG) vom 13. Dezember 2002³ beauftragt, eine entsprechende Vorlage auszuarbeiten. Die WAK-N gab dazu der Verwaltung den Auftrag, einen Vorentwurf mit möglichen Umsetzungsvarianten sowie den zugehörigen erläuternden Bericht auszuarbeiten. An ihrer Sitzung vom 10. November 2014 hat die WAK-N mit 17 zu 7 Stimmen einen Vorentwurf verabschiedet und beschlossen, eine Vernehmlassung zu eröffnen.

Die Beratung der parlamentarischen Initiative Niederberger wurde von der WAK-N sistiert bis die Kommission den Erlassentwurf zur parlamentarischen Initiative Gasche erarbeitet hat.

² SR 642.21

³ SR 171.10

2

Grundzüge der Vorlage

2.1

Geltendes Recht

2.1.1

Grundsätze der Verrechnungssteuer

Gemäss Artikel 132 Absatz 2 der Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999⁴ und Artikel 1 Absatz 1 VStG kann der Bund auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen eine Verrechnungssteuer erheben. Diese sichert im inländischen Verhältnis im Rahmen der direkten Steuern die korrekte Deklaration des Einkommens und des Vermögens (sog. Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer). Gegenüber ausländischen Begünstigten verfolgt die Verrechnungssteuer bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ebenfalls einen Sicherungszweck, in den anderen Fällen stellt sie eine definitive Belastung dar.

Nachfolgend wird auf Ausführungen zu den Lotteriegewinnen und Versicherungsleistungen verzichtet und einzig Bezug auf das Meldeverfahren für Dividenden im Konzernverhältnis genommen.

Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage sowie Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG).

Der steuerbare Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteilen ist dabei jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt. Unter diesen Begriff fallen unter anderem auch Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine und Liquidationsüberschüsse (vgl. Art. 20 Abs. 1 der VStV).

Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (vgl. Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c VStG 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig. Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins noch ausstehen, ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmt und beträgt zurzeit 5 Prozent (vgl. Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern⁵).

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Der Steuerpflichtige hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder unaufgefordert die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (vgl. Art. 38 VStG). Der

⁴ SR 101

⁵ SR 642.212

Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen.

Steuerpflichtig ist nach Artikel 10 Absatz 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Letztere ist bei der Auszahlung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 Prozent (vgl. Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Inländer ist, wer im Inland unter anderem statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist (vgl. Art. 9 Abs. 1 VStG).

Das System des Verrechnungssteuerrechts zeichnet sich dadurch aus, dass die Erhebung der Verrechnungssteuer anonym erfolgt und erst mit der Stellung des Rückerstattungsantrages durch den Antragssteller dessen Identität den Steuerbehörden offengelegt wird. Damit wird den Steuerbehörden ermöglicht, zu prüfen, ob dieser zu Recht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend macht, ihm also unter anderem das Recht zur Nutzung des vorgängig deklarierten Vermögensertrages zukommt, oder ob der geltend gemachte Anspruch verneint werden muss und sich die – bereits anonym erhobene – Verrechnungssteuer für den Antragssteller als definitive Belastung erweist. Ohne eine nachträgliche Offenlegung der Identität der die Rückerstattung beantragenden juristischen oder natürlichen Person bestünde die Gefahr einer Rückerstattung einer nie erhaltenen Verrechnungssteuer. Die Stellung eines Rückerstattungsantrags wiederum setzt voraus, dass auch die dem Rückerstattungsantrag zugrundeliegende, die Verrechnungssteuer auslösende Leistung ordnungsgemäss deklariert wurde. Andernfalls wird den Steuerbehörden die notwendige Überprüfung verunmöglicht. Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der entsprechende Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (vgl. Art. 32 Abs. 1 VStG).

2.1.2 Rolle der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Gemäss Artikel 40 VStG hat die ESTV u.a. die Aufgabe zu überprüfen, ob das Steuersubstrat im Selbstveranlagungsverfahren korrekt deklariert wird. Wie die Zahlen unter Ziffer 2.2.3 verdeutlichen, handelt es sich bei der Erhebung der Verrechnungssteuer um ein Massenverfahren. Angesichts dessen, kann die ESTV in der Praxis keine systematische und flächendeckende Prüfung aller potentiellen und tatsächlichen Verrechnungssteuer-Subjekte, sondern lediglich eine Stichprobenprüfung durchführen. Dieser Umstand unterstreicht die Wichtigkeit der Selbstdeklarationspflicht im Verrechnungssteuerrecht. Werden in Folge einer Verrechnungssteuerkontrolle Verzugszinsen in Rechnung gestellt, so handelt es sich dabei um einen Nebeneffekt des Umstandes, dass das Steuersubstrat nicht ordnungsgemäss deklariert worden ist. Die Verzugszinsen machen im Durchschnitt 0.15 Prozent aller Bareinnahmen aus.

2.1.3

Grundsätze des Meldeverfahrens

Seit der Einführung der Verrechnungssteuer 1944 hat der Bundesrat in der VStV ein Meldeverfahren eingeführt (Art. 24 bis 26 VStV). Wo die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen damit gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Dem Meldeverfahren liegen die Artikel 11 (Art der Erfüllung), 19 resp. 20 (Meldung statt Steuerentrichtung bei Versicherungsleistungen resp. Kapitalerträgen) und 38 (Anmeldung als Steuerpflichtiger; Selbstveranlagung) des VStG zu Grunde.

Im Zuge der Verhandlungen mit der EU zum Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA)⁶ schlug die ESTV vor, zur Förderung des Finanz- und Werkplatzes das Meldeverfahren für Dividenden auf den internationalen Bereich auszuweiten. Demnach sollten die in den DBA und die in Artikel 15 des ZBStA vorgesehenen Entlastungen bei Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften mit einem Gesuch auf ein Meldeverfahren erledigt werden können. Die entsprechende Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (Steuerentlastungsverordnung)⁷ und die Änderungen der Verordnungen mit Deutschland⁸ und den USA⁹ traten am 1. Januar 2005 in Kraft.

Das Meldeverfahren stellt in Anwendung von Artikel 11 Absatz 1 VStG eine Modalität der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht des Schuldners der steuerbaren Leistung dar. Das Meldeverfahren setzt ein Gesuch der steuerpflichtigen Gesellschaft und die Bewilligung der ESTV voraus. Der Steuerpflichtige kann die Steuerentrichtung folglich nicht eigenmächtig durch eine Meldung ersetzen.

Die Erfüllung der Steuerpflicht muss im Sinne der Selbstveranlagung auch im Meldeverfahren stets von einer bewussten Handlung des Steuerpflichtigen eingeleitet werden. Da das Meldeverfahren materiell nur zulässig ist, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat (vgl. Art. 20 VStG, Art. 24 Abs. 2 VStV), hat der Steuerpflichtige in einem ersten Schritt den steuerbaren Ertrag mittels amtlichem Deklarationsformular zu deklarieren. In einem zweiten Schritt und unter gegebenen Voraussetzungen hat die Einreichung des Meldeformulars zu erfolgen. Damit wird den Steuerbehörden der Leistungsempfänger nachträglich offengelegt, was die Überprüfung des Rückerstattungsanspruchs erlaubt.

Beide Formulare sind innert 30 Tagen seit Entstehung der Verrechnungssteuerforderung der ESTV unaufgefordert einzureichen (vgl. Art. 21 Abs. 2 VStV). Bei den Einreichungsfristen handelt es sich nach Auslegung und Rechtsanwendung der ESTV (vgl. dazu auch Ziff. 2.3) jeweils um eine gesetzliche Frist, deren unbenutzter Ablauf einen definitiven Rechtsverlust bewirkt. Diese Frist stellt somit eine Verwirkungsfrist dar. Nach Ablauf dieser Frist wird ein gesetzlicher Verzugszins in der Höhe von 5 Prozent per annum geschuldet. Dieser soll der rechtsgleichen Behandlung jener Steuerpflichtigen dienen, die ihren Verpflichtungen rechtzeitig nachka-

⁶ SR 0.641.926.81

⁷ SR 672.203

⁸ Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Vo DBA-D), SR 672.913.610

⁹ Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (Vo DBA-USA), SR 672.933.61

men im Verhältnis zu jenen, welche durch Nichtbeachtung fälliger Verrechnungssteuerforderungen einen Zinsvorteil durch verspätete Entrichtung der Verrechnungssteuerforderung zu erlangen versuchten.

2.2 Meldeverfahren in der Praxis

2.2.1 Im schweizerischen Konzernverhältnis

Jede inländische Aktiengesellschaft hat der ESTV grundsätzlich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Deklarationsformular 103 „Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine“ einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind.¹⁰ Die Muttergesellschaft, welche zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, kann damit ihre Tochtergesellschaft anweisen, dass diese ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten hat. Die Anweisung hat mittels des amtlichen Formulars 106 „Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 20 Prozent (Art. 26a VStV)“ zu erfolgen, auf welchem die Muttergesellschaft zuerst den Teil betreffend „Angaben der Empfängerin der Dividende“ auszufüllen hat. Die Tochtergesellschaft trifft sodann die nötigen Vorkehrungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung. Diese bestehen darin, dass die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits das Formular 106 im Formularteil „Angaben der Schuldnerin der Dividende“ vervollständigt und dieses anschliessend der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Deklarationsformular 103 und der Jahresrechnung unaufgefordert einreicht. Dabei findet Artikel 21 VStV, wonach eine Jahresrechnung der ESTV u.a. dann einzureichen ist, wenn mit der beschlossenen Gewinnverteilung eine steuerbare Leistung vorliegt, Anwendung.

Das Einreichen beider Formulare kommt damit der Entrichtung der Verrechnungssteuer gleich und führt, falls die Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens allesamt erfüllt sind, dazu, dass der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht erfüllt hat. Vorbehalten bleibt die nachträgliche Verweigerung des Meldeverfahrens gestützt auf Artikel 26a Absatz 4 VStV.

Das Nichteinhalten der Frist von 30 Tagen führt nach Auslegung und Rechtsanwendung der ESTV (vgl. dazu auch Ziff. 2.3) zum Verlust der Möglichkeit, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen. Die Verrechnungssteuer ist dann zwingend im ordentlichen Verfahren zu erheben, womit in der Regel zusätzlich Verzugszinsen anfallen (vgl. Art. 16 Abs. 2 VStG). Ein Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt diesfalls weiterhin möglich.

Um Dividenden im schweizerischen Konzernverhältnis ohne Abzug der Verrechnungssteuer überweisen zu können, bedarf es keiner förmlichen Zustimmung der ESTV. Die ESTV greift nur dann ein, wenn sie im Rahmen der Nachprüfung fest-

¹⁰ Bei einer GmbH findet analog das Formular 110 „Verrechnungssteuer auf Erträgen von Gesellschaftsanteilen, Partizipations- und Genussscheinen inländischer GmbH“ Anwendung.

stellt, dass vom Meldeverfahren zu Unrecht Gebrauch gemacht wurde (Art. 26a Abs. 4 VStV).

Beispiel

Die X AG ist eine 100-prozentige Tochter der Y Holding. Beide haben ihren Sitz im Inland. Die X AG beschliesst an ihrer ordentlichen Generalversammlung vom 20. April 2014 die Ausschüttung einer ordentlichen Dividende für das Geschäftsjahr 2013. Die Fälligkeit der Dividende wird auf den 1. Mai 2014 festgesetzt. Die Y Holding weist ihre Tochter am 5. Mai 2014 mittels amtlichem Formular 106 an, ihr die Dividende für das Geschäftsjahr 2013 ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten. Die X AG muss nun das Formular 106 vervollständigen, die Dividendenausschüttung auf dem Formular 103 deklarieren und beide Formulare, zusammen mit der genehmigten Jahresrechnung 2013, der ESTV bis zum 1. Juni 2014 einreichen.

2.2.2 Im internationalen Konzernverhältnis

Das Meldeverfahren im internationalen Konzernverhältnis ist – anders als im nationalen Kontext – abhängig von einem Gesuch um *vorgängige* Bewilligung des Meldeverfahrens, welche sodann während drei Jahren Gültigkeit hat (Art. 4 Abs. 2 Vo DBA-USA, Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-D, Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung). Die schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche die Dividenden ausschütten möchte, unterbreitet der ESTV auf dem jeweiligem Formular¹¹ – vor Fälligkeit der Dividenden – ein Gesuch um Bewilligung, um vom Meldeverfahren profitieren zu können. Aufgrund der Bewilligungsgesuche wird es der ESTV ermöglicht, das Vorliegen der jeweiligen materiellen Voraussetzungen gestützt auf Artikel 15 des ZBStA bzw. eines DBA überprüfen zu können. Wenn die Bewilligung von der ESTV erteilt wurde, ist während der Gültigkeitsdauer von drei Jahren keine weitere Bewilligung mehr notwendig und es darf während dieser Zeit direkt mittels Formular 108 „Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft“ Meldung gemacht werden (vgl. Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung).

Die die Dividenden zahlende schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft muss der ESTV trotz erteilter Bewilligung zum Meldeverfahren gleichwohl die entsprechenden Dividenden unaufgefordert und innert 30 Tagen seit Fälligkeit der steuerbaren Leistung deklarieren. Dies hat mittels dem Formular 108 „Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft“, sowie unter Einreichung des Formulars 103 „Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine“ zu erfolgen (Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung; Art. 4a Abs. 1 Vo DBA-USA; Art. 3 Abs. 1 Vo DBA-D).¹²

¹¹ Formular 823 für Beteiligungskonstellationen CH-USA; 823B für Beteiligungskonstellationen CH-Doppelbesteuerungsabkommensland; 823C für Beteiligungskonstellationen CH-Zinsbesteuerungsabkommensland

¹² Für Beschlüsse der ordentlichen Generalversammlung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung kommt analog das Formular 110 bzw. für Dividenden und Ausschüttungen die anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung beschlossen werden das Formular 102 zur Anwendung.

Dabei findet Artikel 21 VStV, wonach eine Jahresrechnung der ESTV u.a. dann einzureichen ist, wenn mit der beschlossenen Gewinnverteilung eine steuerbare Leistung vorliegt, Anwendung.

Die Pflicht zur Entrichtung der Verrechnungssteuer auf den durch die schweizerischen Tochter- an die ausländischen Muttergesellschaften ausgeschütteten Dividenden wird durch die Meldung erfüllt (anstelle der Entrichtung). Die Deklaration stellt daher eine Erfüllungsmodalität der Steuerpflicht dar und das Einreichen der Formulare kommt der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht gleich. Wenn die entsprechende Deklarationsfrist nicht eingehalten wird, so müssen die Verrechnungssteuer sowie die allfälligen Verzugszinsen erhoben werden.

Die ESTV ist durch den Antragsteller unverzüglich zu benachrichtigen, falls wesentliche, der Bewilligung zu Grunde liegende Tatsachen ändern sollten bzw. falls die Voraussetzungen für die Beanspruchung des Meldeverfahrens nicht mehr erfüllt sind (Art. 4 Steuerentlastungsverordnung). Nach Ablauf der Gültigkeitsdauer besteht die Möglichkeit, die Bewilligung für eine erneute Dauer von drei Jahren bei der ESTV durch Einreichung eines neuen Gesuches verlängern zu lassen.

Beispiel

Die X AG ist eine 100-prozentige Tochter der Y Holding. Die X AG hat ihren Sitz in der Schweiz, Die Y Holding in Frankreich. Die X AG beschliesst an ihrer ordentlichen Generalversammlung vom 20. April 2014 die Ausschüttung einer ordentlichen Dividende für das Geschäftsjahr 2013. Die Fälligkeit der Dividende wird auf den 1. Mai 2014 festgesetzt. Die Y Holding hatte bereits im Jahre 2012 mittels Formular 823C bei der ESTV die schriftliche Bewilligung zur Durchführung eines Meldeverfahrens eingeholt. Sie hält die Beteiligung an der X AG bereits seit vier Jahren. Die Y Holding weist ihre Tochter X AG am 5. Mai 2014 mittels amtlichem Formular 108 an, dass diese ihr die Dividende pro 2013 ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten habe. Die X AG muss nun das Formular 108 vervollständigen, die Dividendenausschüttung auf dem Formular 103 deklarieren und beide Formulare, zusammen mit der genehmigten Jahresrechnung 2013, der ESTV bis zum 1. Juni 2014 einreichen.

2.2.3 Zahlen und Fakten

2.2.3.1 Allgemeines

Es gibt rund 400'000 mögliche Verrechnungssteuersubjekte. Von diesen deklarieren ca. 60'000-70'000 jährlich von sich aus mittels eines amtlichen Erhebungsformulars der Verrechnungssteuer unterliegende Erträge (Total aller bei der ESTV eingegangener Selbstdекларationen/Verrechnungssteuer-Erhebungsformulare):

2010:	56'764
2011:	62'622
2012:	65'524
2013:	72'669

2.2.3.2

Zahlen zum Meldeverfahren insgesamt

Die rund 60'000-70'000 jährlichen Selbstdeklarationen mittels Verrechnungssteuer-Erhebungsformularen umfassen auch die Deklarationsformulare betreffend das Meldeverfahren. Aus welchem Grund die restlichen 330'000-340'000 potentiellen Steuersubjekte keine spontane Selbstdeklaration einreichen (beispielsweise weil keine Dividende ausgerichtet wird), ist der Verwaltung aufgrund des im Verrechnungssteuerrecht geltenden Prinzips der Selbstveranlagung nicht bekannt.

Von den rund 60'000-70'000 jährlichen Selbstdeklarationen mittels Verrechnungssteuer-Erhebungsformularen entfallen insgesamt folgende Anzahl Deklarationsformulare auf das Meldeverfahren:

2010:	13'430
2011:	14'921
2012:	15'827
2013:	18'017

Keine Statistik wird von der ESTV darüber geführt, wie viele der eingereichten Deklarationsformulare betreffend Meldung rechtzeitig erfolgten. Aussagen betreffend die Verteilung rechtzeitig bzw. verspätet eingereichter Formulare in diesem Zusammenhang sind deshalb nicht möglich. Aufgrund der Erfahrung im Kalenderjahr 2014 schätzt die ESTV, dass die Anzahl verspätet eingereichter Formulare betreffend das Meldeverfahren keine 5 Prozent ausmacht.

Diese Anzahl der bei der ESTV eingereichten Deklarationsformulare betreffend das Meldeverfahren lässt sich sodann noch weiter aufteilen auf Konstellationen betreffend das nationale resp. das internationale Meldeverfahren.

2.2.3.3

Zahlen zum Meldeverfahren im internationalen Konzernverhältnis

Seit Einführung des Meldeverfahrens im internationalen Konzernverhältnis im Jahr 2005 sind bis dato gesamthaft 12'100 Gesuche (Formulare 823, 823B, 823C) eingegangen. Die 12'100 Gesuche beinhalten sowohl erstmalige Gesuche, wie auch die Verlängerungsanträge. Die Verteilung der Formulare 823, 823B und 823C (neue Gesuche, keine Verlängerungsanträge) in den Jahren 2010-2013 präsentiert sich dabei wie folgt:

	Formular 823 (DBA-USA)	Formular 823B (DBA übrige Länder ohne USA)	Formular 823C (ZBStA)
2010:	76	558	486
2011:	49	853	491
2012:	46	827	553
2013:	68	782	698

Dies führt zu einem Total eingegangener Gesuche um Meldeverfahren betreffend das Ausland von 1'120 im Jahr 2010, 1'393 im Jahr 2011, 1'426 im Jahr 2012 und 1'548 im Jahr 2013. Jedes einzelne bewilligte Gesuch weist jeweils eine Gültigkeit von drei Jahren aus. Nicht mit verhältnismässigem Aufwand eruierbar sind jedoch Aussagen dazu, wie viele Bewilligungen pro Jahr aktuell gültig sind; die ESTV führt hierzu denn auch keine Statistiken.

Da mit der Bewilligung der ESTV im Nachgang an ein Formular 823, 823B oder 823C jeweils eine dreijährige Gültigkeit zu laufen beginnt, nach Ablauf dieser Initiaibewilligung aber immer auch Verlängerungsgesuche eingehen können, welche dann wiederum drei Jahre Gültigkeit haben, besteht eine Divergenz zwischen den Gesuchsformularen betreffend die Bewilligung und den in der Folge eingereichten Formularen 108. Deshalb präsentieren sich die Zahlen zur Anzahl der effektiv eingereichten Formulare 108 denn auch in Abweichung zu jenen betreffend der Gesuche mittels Formulare 823, 823B und 823C mit deutlich höheren Werten:

	Formular 108
2010:	2'594
2011:	2'808
2012:	2'870
2013:	3'176

2.2.3.4 Relation Meldeverfahren zu den Bareinnahmen

Den insgesamt 18'017 Deklarationsformularen betreffend das Meldeverfahren im Jahr 2013 liegen CHF 83.8 Milliarden Verrechnungssteuern zu Grunde. Zum Vergleich lagen die Bareinnahmen bei der Verrechnungssteuer im gleichen Zeitraum bei CHF 23.5 Milliarden, wovon alleine CHF 15.8 Milliarden auf Ausschüttungen aus aktienrechtlichen Beteiligungsrechten entfallen. Für die Jahre 2010-2013 ergibt sich folgendes Bild:

	Deklarationsformulare betreffend Meldeverfahren	Meldeverfahren zugrunde liegende Verrechnungssteuern	Bareinnahmen bei der Verrechnungssteuer
2010:	13'430	84.8 Mia.	26.7 Mia
2011:	14'921	104.5 Mia	24.3 Mia
2012:	15'827	121.7 Mia	23.1 Mia
2013:	18'017	83.8 Mia	23.5 Mia

2.2.3.5 Bussen und Verzugszinsen im Bereich Verrechnungssteuer

Während die ESTV im Jahr 2010 bei 6.9 Prozent aller eingereichten Formulare, d.h. nicht nur jener betreffend Meldeverfahren, sondern sämtlicher Deklarationsformulare betreffend die Erhebung der Verrechnungssteuer, eine Verzugszinsforderung in Rechnung stellen musste, belaufen sich die entsprechenden Zahlen für das Jahr 2011

auf 7.5 Prozent, für das Jahr 2012 auf 7.0 Prozent und sanken im Jahr 2013 auf 6.8 Prozent. Im Jahr 2013 entspricht dies 4'923 gestellten Verzugszinsforderungsrechnungen. Im Jahre 2010 nahm die ESTV insgesamt CHF 21 Millionen an Bussen und Verzugszinsen im Bereich der Verrechnungssteuer ein. Im Jahr 2011 erhöhte sich dieser Betrag auf CHF 39 Millionen und sank im Jahre 2012 auf CHF 32 Millionen. Im Jahr 2013 stiegen die in Rechnung gestellten Bussen und Verzugszinsen auf CHF 323 Millionen. Davon beläuft sich allein ein Rechnungsbetrag von CHF 266.4 Millionen auf nur gerade 36 Verzugszinsforderungs-Rechnungen, welche somit bloss 2 Promille (36 Rechnungen auf 18'017 Deklarationsformulare im Bereich der Meldeverfahren im Jahr 2013) sämtlicher Meldeverfahren ausmachen. Diese 36 Verzugszinsforderungs-Rechnungen basieren auf nicht oder zu spät deklarierten Verrechnungssteuerforderungen in einem Umfang von mehr als CHF 3.1 Milliarden.

2.3 Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 und hängige Urteile vor dem Bundesverwaltungsgericht

Das Anliegen der vorliegenden parlamentarischen Initiative geht zurück auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011¹³. Das Bundesgericht hatte betreffend eines Meldeverfahrens im internationalen Konzernverhältnis die Frage zu klären, welches die Folgen des Nichteinhaltens der beim Meldeverfahren anwendbaren Fristen sind. Es hat bestätigt, dass die Deklarationsfrist von 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende eine gesetzliche Frist ist und die ebenfalls 30-tägige gesetzliche Frist zur Einreichung des amtlichen Erhebungsformulars eine Verwirkungsfrist darstellt. Das Bundesgericht kommt, wie zuvor schon das Bundesverwaltungsgericht, zum Schluss, dass das Meldeverfahren allgemein nur zulässig ist, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat. Dennoch ist ein Anspruch auf das Meldeverfahren nur gegeben, wenn auch die weiteren Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Dazu gehört auch die fristgerechte Einreichung des Meldeformulars (Formular 108). Bei der 30-tägigen Einreichungsfrist des Gesuchs um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer handelt es sich um eine gesetzliche Frist, welche ihrer Natur nach eine Verwirkungsfrist darstellt.

Im Anschluss an die Publikation des Bundesgerichtsurteils wurden von einer Vielzahl von Steuerpflichtigen nachträglich Dividenden von teilweise mehreren Jahren gleichzeitig deklariert. Da sämtliche dieser Deklarationen nach Ablauf der Frist von 30 Tagen erfolgten, hatten die Steuerpflichtigen ihren Anspruch, vom Meldeverfahren als Modalität der Entrichtung der Verrechnungssteuer Gebrauch zu machen, verwirkt. Als Folge wurde die Verrechnungssteuer gemäss der gesetzlichen Konzeption des VStG im ordentlichen Verfahren erhoben, wodurch zusätzlich gesetzliche Verzugszinsen anfielen. Dieses Vorgehen der ESTV wurde von einigen der betroffenen Steuerpflichtigen als Praxisänderung wahrgenommen. Einige der Steuerpflichtigen wählten sodann den Rechtsmittelweg gegen die, ihrer Ansicht nach, zu unrecht erhobenen Verzugszinsen. Sechs dieser Fälle sind zurzeit vor dem Bundesverwaltungsgericht hängig. Sie allein betreffen Verzugszinsforderungen in der Höhe von rund CHF 170 Millionen aufgrund zugrundeliegender Verrechnungssteuerforderungen von CHF 1.95 Milliarden. Die Mehrheit der anderen über 194

¹³ Urteil 2C_756/2010

hängigen Verfahren ist bei der ESTV bis zum Vorliegen der bundesverwaltungsgerichtlichen Entscheide in den Fällen sistiert.

2.4 Zahlstellenprinzip und Internationaler Automatischer Informationsaustausch

Bei einer (schnellen) Umsetzung des Wechsels zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer und Einführung des Automatischen Informationsaustauschs mit dem Ausland (AIA) wird sich der Deklarationsprozess im Verrechnungssteuerrecht voraussichtlich grundlegend ändern und, zumindest in einigen Bereichen, auch wesentlich vereinfachen. Im Inland soll am Grundsatz der Erhebung einer Sicherungssteuer festgehalten werden.

2.4.1 Zahlstellenprinzip

Der Bundesrat hat am 2. Juli 2014 die Stärkung des Kapitalmarkts Schweiz durch eine Reform der Verrechnungssteuer beschlossen. Die Verrechnungssteuer wird heute beim Schuldner der steuerbaren Leistung nach dem Schuldnerprinzip erhoben. Schuldner kann beispielsweise eine Gesellschaft sein, die eine inländische Obligation ausgibt. Fallen darauf Zinsen an, so überweist die Gesellschaft den Nettoertrag von 65 Prozent dem Leistungsbegünstigten und den Steuerabzug von 35 Prozent der ESTV. Beim Zahlstellenprinzip hingegen überweist der Schuldner den gesamten Bruttoertrag der Zahlstelle. Die Zahlstelle entscheidet in Abhängigkeit von der Person des Investors darüber, ob im konkreten Fall eine Verrechnungssteuer zu erheben ist. Die Steuer wird in erster Linie dann erhoben, wenn es sich beim Gläubiger um eine natürliche Person mit Wohnsitz in der Schweiz handelt, um die Einkommens- und Vermögenssteuern zu sichern.

Explizit offen gelassen hat der Bundesrat in seinem Beschluss vom 2. Juli 2014, ob der Wechsel vom Schuldner- hin zum Zahlstellenprinzip auch für Erträge aus inländischen Beteiligungsrechten erfolgen soll. Blicke es im Bereich der Erträge aus inländischen Beteiligungsrechten beim geltenden Schuldnerprinzip, würde sich auch mit Bezug auf das in diesem Bereich geltende Recht zum Meldeverfahren nichts ändern.

2.4.2 Internationaler Automatischer Informationsaustausch

Im Zentrum des AIA stehen Bankinformationen von natürlichen Personen. Hat beispielsweise eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland ein Depot bei einer Bank in der Schweiz, erhält der deutsche Fiskus Meldungen über die auf diesem Depot angefallenen Einkünfte sowie über den Stand der Vermögenswerte.

Dividenden, die innerhalb eines Konzerns ausgerichtet werden, sind grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs des AIA. Die Einführung des AIA stellt daher keinen Grund dar, am diesbezüglichen Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer Änderungen vorzunehmen.

2.4.3 Weitere Abkommen

Das ZBStA mit der EG sowie die Internationalen Quellensteuerabkommen mit dem Vereinigten Königreich und mit Österreich bauen auf dem Koexistenzmodell auf, d.h. die Zahlstelle erhebt die Steuer und nur durch ausdrückliche Ermächtigung des Bankkunden nimmt die Zahlstelle stattdessen eine Meldung vor. Auch bei den drei erwähnten Abkommen sind die mittels Meldeverfahren deklarierten Dividendenausüttungen im Konzernverhältnis grundsätzlich nicht Gegenstand der vorgenommenen Meldungen.

2.5 Vorentwurf der Kommission

2.5.1 Neue Regelung für das Meldeverfahren

2.5.1.1 Antrag der Mehrheit

Die Mehrheit der Kommission ist der Auffassung, dass die Auslegung und Rechtsanwendung, wie sie heute von der ESTV vorgenommen werden, unverhältnismässige Konsequenzen nach sich ziehen und im Vergleich zur Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid (vgl. Ziff. 2.3) eine Änderung der Praxis darstellen. Die ordentliche Entrichtung der Verrechnungssteuer führt bei den betroffenen Unternehmen zu einem vorübergehenden Liquiditätsabfluss sowie einem Zinsverlust auf dem einbezahlten Betrag, und das obwohl sie die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllen und die Verrechnungssteuer deshalb grundsätzlich nicht zu entrichten hätten. Dass auf den eigentlich nicht geschuldeten Verrechnungssteuerbeträgen zudem nahnhafte Verzugszinsen erhoben werden, erachtet die Kommissionsmehrheit als schädlich für den Unternehmensstandort Schweiz. Die aktuelle Praxis widerspricht in ihren Augen dem gesetzgeberischen Willen, wonach im konzerninternen Verhältnis eine unbürokratische und wirtschaftsfreundliche Lösung umgesetzt werden soll. Zudem werden heute die Rechtsfolgen für den Fall, dass die Meldung erst nach Ablauf der 30-tägigen Frist erfolgt, weder im VStG noch in der VStV explizit genannt. Die Kommissionsmehrheit verweist in ihrer Argumentation auch auf entsprechende Fachliteratur.¹⁴

Im Sinne der Rechtssicherheit und einer Stärkung des Wirtschaftsstandorts Schweiz hält die Kommissionsmehrheit eine Klarstellung der Praxis des Meldeverfahrens für angezeigt. Sie ist zudem der Meinung, dass die Liquidität zukünftig bei den Unternehmen bleiben und ihr administrativer Aufwand nicht unnötig erhöht werden soll und beantragt deshalb, dass das Nichteinhalten der Deklarationsfrist in Zukunft nicht mehr zu einer Verfahrensänderung vom Meldeverfahren ins ordentliche Verfahren führt. Unternehmen, die melden dürfen und die Deklarationsfrist oder die Frist zur Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren verpassen, sollen ihre Steuerpflicht weiterhin durch Meldung erfüllen können. Die Anwendung des Meldeverfahrens soll somit in jedem Fall, auch nach Ablauf der Frist von 30 Tagen, möglich sein, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens erfüllt sind. Das Nichteinhalten der 30-tägigen Deklarationsfrist soll weiterhin sanktioniert werden können. Neu soll das Verpassen der Frist aber mit

¹⁴ Vgl. Daniel Schär (2012), Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, Kein Verzugszins mangels Fälligkeit der Steuer, in: Der Schweizer Treuhänder, Ausgabe 3, S. 171 ff.

einer Ordnungsbusse anstatt wie bisher mit Verzugszinsen und allenfalls einer Ordnungsbusse geahndet werden können.

Der Antrag der Mehrheit der Kommission sieht im Detail folgendermassen aus:¹⁵

Das amtliche Deklarationsformular muss unverändert innert einer Frist von 30 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung eingereicht werden. Auch die Frist für die Einreichung des amtlichen Formulars für die Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren bleibt grundsätzlich unverändert bei 30 Tagen. Dabei ist neu zu unterscheiden, ob die Voraussetzungen für ein Verfahren der Meldung anstelle der Entrichtung – trotz verspäteter Geltendmachung des Anspruchs – grundsätzlich erfüllt sind oder nicht.

Sind die Voraussetzungen für ein Verfahren der Meldung anstelle der Entrichtung nicht erfüllt, bleibt es bei der Regelung gemäss dem heutigen Recht, wonach die nicht fristgerechte Deklaration dazu führt, dass die Verrechnungssteuer zwingend im ordentlichen Verfahren zu erheben ist, wobei ab dem 31. Tag zusätzlich Verzugszinsen anfallen (Verwirkungsfrist). Ein Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt möglich.

Sind die Voraussetzungen für ein Verfahren der Meldung anstelle der Entrichtung jedoch grundsätzlich gegeben, sollen sowohl die Deklaration der Verrechnungssteuer als auch die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens neu auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen weiterhin möglich sein (Ordnungsfrist). In diesen Fällen wird die Verrechnungssteuer weder nachträglich im ordentlichen Verfahren, noch ein Verzugszins erhoben. Bei verspäteter Meldung oder Deklaration kann jedoch eine Ordnungsbusse erhoben werden, um das Fehlverhalten, die zu späte Einreichung des amtlichen Formulars, zu ahnden.

Beispiele

Nichtdeklaration ohne grundsätzlichen Anspruch auf das Meldeverfahren

Bei der Erhebung der Verrechnungssteuer, welche dem Selbstveranlagungsprinzip verhaftet ist, handelt es sich um ein Massenverfahren. Dabei führt die ESTV periodische Kontrollen im Sinne von Stichproben durch. Stösst sie dabei auf ein Unternehmen, das offensichtlich Dividenden ausschüttet, diese aber nicht mit amtlichem Deklarationsformular deklariert hat und überdies die gesetzliche 30-Tage Frist für die Deklaration bereits verstrichen ist, so wird ein Verfahren gestützt auf den 4. Abschnitt, Strafbestimmungen, des VStG eingeleitet. Dies hat zur Folge, dass die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Es ist ein Verzugszins geschuldet und es kann eine Busse ausgesprochen und – falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind – die Strafverfolgung eingeleitet werden.

¹⁵ Mit 17 zu 7 Stimmen für den Antrag der Mehrheit und gegen den Antrag der Minderheit

Nichtdeklaration mit grundsätzlichem Anspruch auf das Meldeverfahren

Stösst die ESTV auf ein Unternehmen, das offensichtlich Dividenden ausschüttete, diese aber nicht mit amtlichem Deklarationsformular innert 30 Tagen deklariert hat, so wird das Unternehmen von der ESTV schriftlich darauf aufmerksam gemacht, dass die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Soweit jedoch der grundsätzliche Anspruch auf das Meldeverfahren gleichwohl gegeben wäre, sollen sowohl die Deklaration als auch die Geltendmachung des Anspruchs auf das Meldeverfahren neu auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen weiterhin möglich sein, ohne dass eine nachträgliche Entrichtung der Verrechnungssteuer stattfinden muss oder ein Verzugszins erhoben wird. Es kann aber eine Ordnungsbusse erhoben werden.

Verspätete Deklaration ohne grundsätzlichen Anspruch auf das Meldeverfahren

Wird nach der 30-tägigen Deklarationsfrist deklariert – sei dies nun am Tag 31 nach Entstehung der Steuerforderung oder später –, hat dies zur Folge, dass die zu spät deklarierte Verrechnungssteuer zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Es ist ein Verzugszins ab dem 31. Tag nach Entstehung der Steuerforderung geschuldet und es kann eine Ordnungsbusse erhoben werden.

Verspätete Deklaration mit grundsätzlichem Anspruch auf das Meldeverfahren

Wird nach der 30-tägigen Deklarationsfrist deklariert, würde das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer eigentlich verirken. Soweit jedoch der grundsätzliche Anspruch auf das Meldeverfahren gleichwohl gegeben wäre, bleiben sowohl die Deklaration als auch die Geltendmachung des Anspruchs auf das Meldeverfahren neu auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen weiterhin möglich, ohne dass eine nachträgliche Entrichtung der Verrechnungssteuer stattfinden muss oder ein Verzugszins erhoben wird. Was bleibt, ist die Möglichkeit, eine Ordnungsbusse auszusprechen.

Fristgerechte Deklaration, verspätete Meldung mit grundsätzlichem Anspruch auf das Meldeverfahren

Das amtliche Deklarationsformular ist innerhalb einer gesetzlichen Frist von 30 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung einzureichen. Eine identische Frist ist für die Geltendmachung des Anspruchs auf das Meldeverfahren vorgesehen. Soweit jedoch der grundsätzliche Anspruch auf das Meldeverfahren gleichwohl gegeben wäre, bleibt die Geltendmachung des Anspruchs auf das Meldeverfahren neu auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen weiterhin möglich, ohne dass hinsichtlich des Meldeverfahrens eine Rechtsverwirkung eintritt, eine nachträgliche Entrichtung der Verrechnungssteuer stattfinden muss oder ein Verzugszins erhoben wird. Was bleibt, ist die Möglichkeit, eine Ordnungsbusse auszusprechen.

2.5.1.2

Antrag der Minderheit

Eine Minderheit (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth) ist der Ansicht, dass es sich bei der 30-tägigen Deklarationsfrist schon immer um eine Verwirkungsfrist gehandelt habe und somit keine Praxisänderung vorgenommen wurde. Dies sei im Sinne der Verrechnungssteuersystematik auch entsprechend beizubehalten. Durch die von der Kommissionsmehrheit vorgeschlagene Neuregelung würde erreicht, dass sich die 30-tägige Deklarationsfrist in Fällen, in denen ein Meldeverfahren grundsätzlich greifen könnte, als beliebig erstreckbare Frist erweist. Damit würde die Deklarationspflicht ausgehebelt und eine nachträgliche Deklaration bzw. Geltendmachung des Meldeverfahrens bliebe unbegrenzt möglich. In diesem Fall müsste faktisch vom Begriff der Nichtdeklaration Abschied genommen werden und in Zukunft einzig von einer verspäteten Deklaration gesprochen werden. Für die ESTV wäre damit über Jahre hinweg nicht bekannt und vorhersehbar, ob von einem Unternehmen ein Gesuch um Meldung eintreffen wird oder nicht.

Die Kommissionsminderheit kritisiert weiter die Ungleichbehandlung von Unternehmen mit und ohne grundsätzlichen Anspruch auf ein Meldeverfahren. So würde die Deklarationsfrist gemäss dem Antrag der Mehrheit lediglich im Anwendungsbereich des Meldeverfahrens eine Ordnungsfrist darstellen, in Fällen der Bareintrichtung hingegen, wäre die Deklarationsfrist weiterhin als Verwirkungsfrist auszulegen.

Aus diesen Gründen beantragt die Minderheit der Kommission eine neue Regelung, die die Natur der Frist nicht infrage stellt. Sie anerkennt allerdings, dass die Frist mit aktuell 30 Tagen kurz bemessen ist und in der Praxis dazu führen kann, dass Unternehmen die Fristen nicht einhalten können. Die Kommissionsminderheit beantragt deshalb eine Verlängerung sowohl der Deklarationsfrist als auch der Frist für die Geltendmachung des Anspruchs auf das Meldeverfahren. Im Sinne einer rechtsgleichen Behandlung, soll die neue Regelung nicht nur auf Unternehmen mit grundsätzlichem Anspruch auf ein Verfahren der Meldung anwendbar sein, sondern auch in Fällen der Bareintrichtung zum Tragen kommen.

Der Antrag der Minderheit der Kommission sieht im Detail folgendermassen aus:

Das amtliche Deklarationsformular kann neu innerhalb einer Verwirkungsfrist von 90 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung eingereicht werden. Dies stellt im Vergleich zum bisherigen Recht, wonach das amtliche Deklarationsformular innert einer Verwirkungsfrist von 30 Tagen eingereicht werden musste, einen ausweiteten zeitlichen Handlungsspielraum dar. Aus Gründen der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen soll die Ausweitung der Fälligkeit der Steuerforderung sowohl für die Anwendungsbereiche des Meldeverfahrens, als aber gleichzeitig auch für die Fälle der Bareintrichtung, d.h. in Konstellationen in denen kein Anspruch auf ein Meldeverfahren besteht, Anwendung finden.

Gleichzeitig mit der neuen Regelung hinsichtlich Fälligkeit der Steuerforderung wird auch die Verwirkungsfrist für die Einreichung des amtlichen Formulars hinsichtlich der Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren ausgeweitet und zwar von 30 Tagen auf neu ein Jahr.

Damit wird den betroffenen Unternehmen einerseits mehr Zeit eingeräumt für die Einreichung des amtlichen Deklarationsformulars und andererseits ein zeitlicher

Spielraum von einem Jahr (bisher 30 Tage) zugestanden, um anschliessend das amtliche Formular hinsichtlich der Meldung fristgerecht einzureichen.

Auf ausstehenden Steuerbeträgen ist in der Folge auch kein Verzugszins geschuldet, sofern das amtliche Deklarationsformular innerhalb von 90 Tagen eingereicht wurde. Dies im Unterschied zur Situation von heute, wo ab dem 31. Tag Verzugszinsen zu laufen beginnen.

Die gesetzliche Deklarationsfrist von 90 Tagen muss unverändert eingehalten werden, da sonst das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer verwirkt. Wird die steuerbare Leistung somit innerhalb der gesetzlichen Frist von neu 90 Tagen nicht deklariert, ist die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und auf den Leistungsbegünstigten zwingend zu überwälzen. Es ist in der Folge ab dem 91. Tag wiederum, wie bereits im alten Recht (dort ab dem 31. Tag), ein Verzugszins geschuldet.

Beispiele

Nichtdeklaration

Bei der Erhebung der Verrechnungssteuer, welche dem Selbstveranlagungsprinzip verhaftet ist, handelt es sich um ein Massenverfahren. Dabei führt die ESTV periodische Kontrollen im Sinne von Stichproben durch. Stösst sie dabei auf ein Unternehmen, das offensichtlich Dividenden ausschüttete, diese aber nicht mit amtlichem Deklarationsformular innert 90 Tagen deklariert hat und überdies die gesetzliche 90-Tage Frist für die Deklaration bereits verstrichen ist, so wird ein Verfahren gestützt auf den 4. Abschnitt, Strafbestimmungen, des VStG eingeleitet. Dies hat zur Folge, dass die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Es ist ab dem 91. Tag ein Verzugszins geschuldet und es kann eine Busse ausgesprochen und – falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind – die Strafverfolgung eingeleitet werden. Das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer verwirkt ein Jahr nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung.

Verspätete Deklaration

Das amtliche Deklarationsformular ist innerhalb einer Verwirkungsfrist von 90 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung einzureichen. Wird nach dieser Frist deklariert, so verwirkt das Recht auf Meldung aufgrund verspäteter Deklaration. Dies hat zur Folge, dass die zu spät deklarierte Verrechnungssteuer zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Es ist ab dem 91. Tag ein Verzugszins geschuldet und es kann eine Busse ausgesprochen und – falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind – die Strafverfolgung eingeleitet werden. Das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer verwirkt ein Jahr nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung.

Fristgerechte Deklaration, verspätete Meldung

Hat das Unternehmen innerhalb der gesetzlichen Frist von 90 Tagen die steuerbare Leistung zwar ordnungsgemäss deklariert, aber das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer noch nicht beantragt, kann dies grundsätzlich bis zu einem Jahr nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung nachgeholt werden. Kann das Meldeverfahren gewährt werden, so führt dies zu keinen Verzugszinsfolgen. Kann einem Meldeverfahren hingegen nicht stattgegeben werden, ist die Verrechnungssteuer zu entrichten und zwingend auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen. Es ist ab dem 91. Tag ein Verzugszins geschuldet und es kann eine Busse ausgesprochen und – falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind – die Strafverfolgung eingeleitet werden. Das Recht auf die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens anstelle der Entrichtung der Verrechnungssteuer verwirkt ein Jahr nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung.

2.5.2 Inkraftsetzung mit Rückwirkung

2.5.2.1 Antrag der Mehrheit

Die Mehrheit der Kommission beantragt¹⁶, dass die neue Regelung gemäss dem Antrag der Mehrheit auch auf Steuerforderungen anwendbar ist, die ab dem Kalenderjahr 2011 fällig wurden. Es soll somit das Fälligkeitsdatum der steuerbaren Leistung massgebend sein.

Mit dieser Rückwirkung soll der Kritik Rechnung getragen werden, dass die ESTV im Jahr 2011 infolge des Bundesgerichtsentscheids eine Praxisänderung vorgenommen habe. Unternehmen, bei denen ein grundsätzlicher Anspruch auf das Meldeverfahren gegeben ist, sollen deshalb seither erhobene Verzugszinsen zurückfordern können.

2.5.2.2 Antrag der Minderheit I

Die zurzeit vor dem Bundesverwaltungsgericht hängigen Fälle (vgl. Ziff. 2.3) würden von einer Rückwirkung im Sinne des Antrags der Mehrheit einzig insoweit profitieren können, als deren Fälligkeiten der steuerbaren Leistungen in eine Zeit nach dem 1. Januar 2011 fallen. Ausschliesslich in diesen Fällen würden die Verzugszinsforderungen vollumfänglich eliminiert.

Mit ihrem Antrag geht die Minderheit I (Aeschi, Amstutz, Flückiger, Matter, Müri, Rime, Walter) aus diesem Grund noch einen Schritt weiter. Sie beantragt, dass die neue Regelung gemäss dem Antrag der Mehrheit auch auf Tatbestände anwendbar ist, die vor dem Inkrafttreten der Änderungsbestimmungen eingetreten sind, ausser die Steuer- oder Verzugszinsforderung sei verjährt oder mittels einer rechtsgültigen Verfügung bereits vor dem 1. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt worden.

Damit sollen sämtliche noch offenen Fälle von einer nachträglichen Korrektur ihrer Besteuerung (vollumfängliche Eliminierung der Verzugszinsforderungen) profitie-

¹⁶ Mit 10 zu 7 Stimmen bei 7 Enthaltungen für den Antrag der Mehrheit und gegen den Antrag der Minderheit I und mit 17 zu 7 Stimmen für den Antrag der Mehrheit und gegen den Antrag der Minderheit II

ren können, sofern ein grundsätzlicher Anspruch auf das Meldeverfahren gegeben ist. Es werden somit auch Steuer- und Verzugszinsforderungen berücksichtigt, die weiter zurückgehen als bis ins Kalenderjahr 2011, es sei denn, die Steuer- oder Verzugszinsforderungen seien verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt worden.

2.5.2.3 Antrag der Minderheit II

Eine Minderheit II (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth) erachtet Rückwirkungsbestimmungen nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit und dem Rechtsaatsprinzip grundsätzlich als problematisch. Zudem ist sie überzeugt, dass bei der ESTV keine Praxisänderung stattgefunden hat und eine rückwirkende Bestimmung demnach nicht notwendig ist.

Weiter will die Minderheit II verhindern, dass die neue Regelung zu Steuerausfällen auf Stufe Bund (vgl. Ziff. 4.1) und einem administrativen Mehraufwand bei der ESTV führt. Aus diesen Gründen beantragt sie, dass auf eine Rückwirkung verzichtet wird.

Ferner hält sie fest, dass die Rückwirkung gemäss dem Antrag der Minderheit I unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit schwere Mängel aufweist, indem rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen anders behandelt werden sollen als bestrittene.

2.6 Empfehlung der Kommission für den Vollzug

Heute muss der Zustellbeweis von eingereichten Deklarations- und Meldeformularen ausschliesslich durch die Steuerpflichtigen erbracht werden. Da sich dies in der Praxis für die Unternehmen schwierig gestaltet, empfiehlt die Kommission, dass die ESTV zukünftig eine Eingangsbestätigung ausstellt.

3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Artikel 16 gemäss dem Antrag der Mehrheit

Art. 16 Abs. 2^{bis}

Dieser Absatz wird neu eingefügt. Er präzisiert den bestehenden Absatz 2, indem explizit festgehalten wird, dass im Bereich der Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung kein Verzugszins geschuldet ist, soweit die materiellen Voraussetzungen zur Geltendmachung des Anspruchs auf Meldung statt Steuerentrichtung grundsätzlich erfüllt sind und das jeweilige amtliche Formular „Meldung statt Entrichtung“ der ESTV eingereicht wurde.

Art. 16 Abs. 2^{ter}

Dieser Absatz wird neu eingefügt. Er verweist explizit auf den bestehenden und unveränderten Artikel 64 VStG. Die Erhebung einer Ordnungsbusse soll vorbehalten bleiben, wenn die Geltendmachung des Anspruchs auf Meldung statt Steuerent-

richtung nicht innert der vom Gesetz vorgegebenen Frist von 30 Tagen des Artikels 16 Absatz 1 Buchstabe c VStG erfolgt. Artikel 16 Absatz 2^{ter} ist bewusst als eigenständiger Absatz ausgestaltet und nicht in Artikel 16 Absatz 2^{bis} integriert, da er die Bussenfolge regelt, während sich Letzterer auf die Verzugszinsen bezieht.

Artikel 16 gemäss dem Antrag der Minderheit (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

Art. 16 Abs. 1 Bst. c

Buchstabe c wird insofern angepasst, als dass die bisherigen 30 Tage auf neu 90 Tage erweitert werden. Es findet mithin eine zeitliche Ausdehnung um 60 Tage statt. Die Ausdehnung findet sowohl auf Fälle der Barentrichtung als auch auf Fälle der Meldung statt Steuerentrichtung Anwendung.

Artikel 20 gemäss dem Antrag der Mehrheit

Art. 20

Absatz 1 trägt der geschlechterneutralen Formulierung Rechnung und wurde um die Formulierung „statt durch Steuerentrichtung“ ergänzt, ist ansonsten vom inhaltlichen Gehalt her jedoch unverändert.

Absatz 2 wird neu eingefügt. Er bezieht sich auf die in den neu eingefügten Absätzen 2^{bis} und 2^{ter} des Artikels 16 gemäss dem Antrag der Mehrheit dargelegten Voraussetzungen. Absatz 2 behält die Erhebung einer Ordnungsbusse gemäss dem unveränderten Artikel 64 VStG vor, wenn die Geltendmachung des Anspruchs auf Meldung statt Steuerentrichtung nicht innert der vom Gesetz vorgegebenen Frist erfolgt.

Artikel 20 gemäss dem Antrag der Minderheit (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

Art. 20

Artikel 20 in der überarbeiteten Form gemäss dem Antrag der Minderheit statuiert, dass, sofern die steuerbare Leistung innerhalb der neuen Frist von 90 statt bisher 30 Tagen gemäss dem von der Minderheit vorgeschlagenen Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c VStG deklariert wurde, die Geltendmachung des Anspruchs auf Meldung statt Steuerentrichtung neu innerhalb eines Jahres statt bisher 30 Tagen nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung geltend gemacht werden kann. Der Verweis auf die Verordnung wurde unverändert beibehalten.

Artikel 70c gemäss dem Antrag der Mehrheit

Art. 70c

Die neue Regelung gemäss den Artikeln 16 Absatz 2^{bis} und 2^{ter} sowie in Artikel 20 VStG findet auf alle Sachverhalte im Bereich der Meldung statt Steuerentrichtung Anwendung, bei denen die Fälligkeit der steuerbaren Leistung am 1. Januar 2011 oder später eintrat. In den Genuss dieser Gesetzesänderung kommen jedoch einzig die steuerbaren Leistungen mit Fälligkeiten ab dem 1. Januar 2011, welche die

grundsätzlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Anspruchs auf Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen. Bei gegebenem grundsätzlichen Anspruch auf das Meldeverfahren gemäss Artikel 16 Absatz 2^{bis} VStG wird auf Gesuch hin der Verzugszins neu festgesetzt. Bereits erhobene Verzugszinsen können unter diesen Umständen ohne Vergütungszins zurückerstattet werden, sofern das Gesuch innert Jahresfrist seit Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderung bei der ESTV eingeht.

Artikel 70c gemäss dem Antrag der Minderheit I (Aeschi, Amstutz, Flückiger, Matter, Müri, Rime, Walter)

Art. 70c

Die neue Regelung gemäss den Artikeln 16 Absatz 2^{bis} und 2^{ter} sowie in Artikel 20 VStG findet auf alle Sachverhalte im Bereich der Meldung statt Steuerentrichtung Anwendung, bei denen die Fälligkeit der steuerbaren Leistung vor Inkrafttreten der vorliegenden Bestimmung eingetreten ist. Einzige Ausnahme dazu bilden Steuerforderungen oder Verzugszinsforderungen die verjährt oder mittels einer rechtsgültigen Verfügung bereits vor dem 1. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt worden sind. Bei gegebenem grundsätzlichen Anspruch auf das Meldeverfahren gemäss Artikel 16 Absatz 2^{bis} VStG wird auf Gesuch hin der Verzugszins neu festgesetzt. Bereits erhobene Verzugszinsen können unter diesen Umständen ohne Vergütungszins zurückerstattet werden, sofern das Gesuch innert Jahresfrist seit Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderung bei der ESTV eingeht.

Artikel 70c im Sinne des Antrags der Minderheit II (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

Art. 70c

Es wird darauf verzichtet, die neue Regelung gemäss Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 20 VStG, bereits rückwirkend anzuwenden. Damit entfällt auch die Notwendigkeit einer expliziten Regelung in einem neuen Artikel 70c VStG. Die neue Regelung findet erst auf zukünftige Sachverhalte ab Inkrafttreten der geänderten gesetzlichen Bestimmungen Anwendung.

4 Auswirkungen

4.1 Finanzielle Auswirkungen

4.1.1 Einleitende Bemerkungen

Einleitend ist festzuhalten, dass sich die Diskussion um die Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer am Ende einzig um die Entwicklungstendenzen der Verzugszinsen dreht. Das heisst, dass hinsichtlich der Einnahmenhöhe der eigentlichen Verrechnungssteuer keine Änderungen zu erwarten sind, da die Anträge der Kommission nicht primär die Zukunft und damit die Einnahmenhöhe von künftigen Verrechnungssteuersubstrat betreffen, sondern vor allem Rückwirkungen betreffend die Verzugszinsen. Ungeachtet der unterschiedlichen Anträge wird die Verrechnungssteuer erhoben, wenn kein Meldeverfahren Anwendung findet. Die Kontrollhandlungen der Verwaltung richten sich

in erster Linie auf das Steuersubstrat, die Verzugszinsen bilden einzig eine Nebenfolge davon.

Es ist weiter darauf hinzuweisen, dass die nachfolgenden Schätzungen nur mit extremer Vorsicht vorgenommen und gelesen werden können, da selbst die Ausschüttung von Dividenden nicht als sicherer Parameter angenommen werden darf. Bekannte Parameter sind einzig der Zinssatz, die jeweiligen Steuerperioden und das (heute) bestehende Kapital. Zudem ist jeweils auch mit einiger Verspätung immer noch mit einer nachträglichen Deklaration zu rechnen. Gerade der Umstand, dass nachträglich plötzlich ein neuer, bisher unbekannter Fall auftauchen kann oder ein sehr grosser Fall aufgedeckt wird, macht die vorgenommenen Schätzungen noch unsicherer, da sich diese dann als nicht zutreffend erweisen würden und entsprechend korrigiert werden müssten.

4.1.2 Finanzielle Auswirkungen des Antrags der Mehrheit

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Mehrheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Mehrheit

Die finanziellen Auswirkungen gemäss dem Antrag der Mehrheit werden sich schätzungsweise in der Höhe von rund CHF 104 Millionen bewegen. Es handelt sich dabei um Verzugszinsen in dieser Grössenordnung, die voraussichtlich zurückerstattet werden müssten. Der vorgenommenen Schätzung liegt eine auf Stichproben basierende Annahme zugrunde, dass in den Jahren 2007 bis 2014 Dividenden in einem ungefähren Umfang von CHF 10 Milliarden zu spät oder gar nicht deklariert worden sind. Dies entspricht Verrechnungssteuerforderungen von rund CHF 3.5 Milliarden und geschätzten Verzugszinsforderungen in der Höhe von rund CHF 368 Millionen. Aufgrund dieser Stichproben wurde sodann eine Aufschlüsselung der Dividendenfälligkeiten auf der Basis der aktuell verbuchten CHF 500 Millionen Verzugszinsen vorgenommen, welche zu den eingangs angegebenen finanziellen Auswirkungen in der Höhe von CHF 104 Millionen führt. Es handelt sich dabei um Verzugszinsen, die zurückerstattet werden müssten.

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Mehrheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Minderheit I

Die finanziellen Auswirkungen werden sich schätzungsweise in der Höhe von rund CHF 500 Millionen bewegen. Der vorgenommenen Schätzung liegt eine auf Stichproben basierende Annahme zugrunde, dass in den Jahren 2007 bis 2014 Dividenden in einem ungefähren Umfang von CHF 10 Milliarden zu spät oder gar nicht deklariert worden sind. Dies entspricht Verrechnungssteuerforderungen von rund CHF 3.5 Milliarden und geschätzten Verzugszinsforderungen in der Höhe von rund CHF 368 Millionen. Aufgrund dieser Stichproben wurde sodann eine Aufschlüsselung der Dividendenfälligkeiten auf der Basis der aktuell verbuchten CHF 500 Millionen Verzugszinsen vorgenommen. Da in der vorliegend interessierenden Zeitspanne zwischen dem 1. Januar 2013 bis zum 1. Dezember 2014 insgesamt 45 Entscheide betreffend ein Meldeverfahren in Rechtskraft erwachsen sind, welchen Verzugszinsforderungen in der Höhe von CHF 3 Millionen zu Grunde lagen, lassen sich die eingangs angegebenen finanziellen Auswirkungen auf rund CHF 500 Millionen, oder abgerundet eben CHF 497 Millionen, beziffern. Es handelt sich dabei um Verzugszinsen, die zurückerstattet werden müssten.

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Mehrheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Minderheit II

Es ergeben sich keine finanziellen Auswirkungen, da der Vorschlag der Minderheit II rein zukunftsorientiert ist und Rückwirkungen betreffend Verzugszinsen explizit ausschliesst. Hinsichtlich der Einnahmenhöhe der Verrechnungssteuer sind keine Änderungen zu erwarten.

4.1.3 Finanzielle Auswirkungen des Antrags der Minderheit

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Minderheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Mehrheit

Die finanziellen Auswirkungen für den Staat werden sich schätzungsweise in der Höhe von rund CHF 35 Millionen bewegen. Es handelt sich dabei um Verzugszinsen in dieser Grössenordnung, die zurückerstattet werden müssten. Bereits erhobene Verzugszinsen basierend auf Verzugszinsrechnungen betreffend 1-60 Tage Verspätung gemäss altem Recht auf steuerbaren Leistungen mit Fälligkeiten ab dem 1. Januar 2011, müssten ohne Vergütungszins zurückerstattet werden. Bereits erhobene Verzugszinsen basierend auf Verzugszinsrechnungen betreffend mehr als 60 Tage Verspätung gemäss altem Recht könnten neu von einer Korrektur ohne Vergütungszins von 60 Tagen (Differenz von den bisherigen 30 Tagen zu den neu vorgesehenen 90 Tagen) profitieren.

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Minderheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Minderheit I

Die finanziellen Auswirkungen für den Staat werden sich schätzungsweise in der Höhe von rund CHF 101 Millionen bewegen. Bereits erhobene Verzugszinsen basierend auf Verzugszinsrechnungen betreffend 1-60 Tage Verspätung gemäss altem Recht auf steuerbaren Leistungen, welche weder verjährt noch bereits vor dem 1. Januar 2013 rechtskräftig festgesetzt worden sind, müssten ohne Vergütungszins zurückerstattet werden. Bereits erhobene Verzugszinsen basierend auf Verzugszinsrechnungen betreffend mehr als 60 Tage Verspätung gemäss altem Recht könnten neu von einer Korrektur ohne Vergütungszins von 60 Tagen (Differenz von den bisherigen 30 Tagen zu den neu vorgesehenen 90 Tagen) profitieren. Der vorgenommene Schätzung liegt eine auf Stichproben basierende Annahme zugrunde, dass in den Jahren 2007 bis 2014 Dividenden in einem ungefähren Umfang von CHF 10 Milliarden zu spät oder gar nicht deklariert worden sind. Dies entspricht Verrechnungssteuerforderungen von rund CHF 3.5 Milliarden und geschätzten Verzugszinsforderungen in der Höhe von rund CHF 368 Millionen. Aufgrund dieser Stichproben wurde sodann eine Aufschlüsselung der Dividendenfälligkeiten auf der Basis der aktuell verbuchten CHF 500 Millionen Verzugszinsen vorgenommen, welche zu den eingangs angegebenen finanziellen Auswirkungen in der Höhe von CHF 101 Millionen führt. Es handelt sich dabei um Verzugszinsen, die zurückerstattet werden müssten.

Neue Regelung gemäss dem Antrag der Minderheit mit einer Rückwirkung gemäss dem Antrag der Minderheit II

Es ergeben sich keine finanziellen Auswirkungen, da der Vorschlag der Minderheit II rein zukunftsorientiert ist und Rückwirkungen betreffend Verzugszinsen explizit ausschliesst. Hinsichtlich der Einnahmenhöhe der Verrechnungssteuer sind keine Änderungen zu erwarten.

4.1.4 Übersicht der finanziellen Auswirkungen

Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über die finanziellen Auswirkungen des Antrags der Mehrheit sowie des Antrags der Minderheit mit den jeweiligen Rückwirkungen gemäss dem Antrag der Mehrheit, der Minderheit I und der Minderheit II.

	Neue Regelung gemäss dem Antrag der	
Rückwirkung	<i>Mehrheit</i>	<i>Minderheit</i>
<i>Mehrheit</i>	CHF 104 Mio.	CHF 35 Mio.
<i>Minderheit I</i>	CHF 500 Mio.	CHF 101 Mio.
<i>Minderheit II</i>	Keine	Keine

4.2 Personelle Auswirkungen

Wird von der ESTV verlangt, dass diese zukünftig – ungeachtet des Zeitpunkts der Umsetzung bzw. Verfügbarkeit von Automatisierungsprozessen – Eingangsbestätigungen für die Formulare betreffend das Meldeverfahren ausstellen muss, hat dies personelle Auswirkungen im folgenden Umfang zur Folge:

Jährlich müssten rund 20'000-22'000 Bestätigungsbriefe manuell erstellt werden. Dabei würde es sich um reine Eingangsbestätigungen handeln, welche eine spätere formelle Überprüfung der Zulässigkeitsfrage nicht vorwegnehmen und auch nicht ersetzen würden. Einzig für die Ausstellung entsprechender Bestätigungsbriefe muss von einem zusätzlichen personellen Bedarf in der Höhe von mindestens 2 Vollzeitstellen gerechnet werden. Werden geschätzte Kosten für die Bereitstellung dieser zusätzlichen Arbeitsplätze sowie den Versand der rund 20'000-22'000 Bestätigungsbriefe miteinbezogen, werden sich die jährlich zu erwartenden personellen resp. damit zusammenhängenden finanziellen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Schaffung von mindestens 2 Vollzeitstellen auf zusätzliche rund CHF 750'000 belaufen. Es bliebe zu prüfen, ob die Verwaltung für die Erstellung der Eingangsbestätigungen eine Gebühr erheben kann.

4.3 Auswirkungen auf die Kantone

Unabhängig von der Wahl der oben aufgezeigten möglichen Umsetzungsvarianten werden keine nennenswerten Auswirkungen auf die Kantone feststellbar sein. Das Meldeverfahren wird bei einer Umsetzung gemäss dem Antrag der Mehrheit sowie bei einer Umsetzung gemäss dem Antrag der Minderheit weiterhin vorab im Konzernverhältnis zur Anwendung gelangen. Hinsichtlich juristischen Personen ist nach wie vor die ESTV die zuständige Erhebungs- und Rückerstattungsbehörde. Die Auswirkungen der Änderungen werden deshalb nicht vorrangig bei den Kantonen sondern vorab bei der ESTV feststellbar sein.

4.4 Vollzugstauglichkeit

Der Vollzug wird sich insbesondere bei der Umsetzung gemäss dem Antrag der Mehrheit schwieriger gestalten, da damit über Jahre hinaus nicht bekannt und vorhersehbar ist, ob allenfalls noch ein Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer eintreffen wird. Im Gegensatz dazu ist bei einer Umsetzung gemäss dem Antrag der Minderheit zwar der Zeitraum zwischen Fälligkeit einer Dividende und Frist zur Einreichung des amtlichen Meldeformulars erheblich länger, aber dennoch noch klar abschätzbar. Nach 90 Tagen resp. einem Jahr wird für die Verwaltung grundsätzlich Klarheit hinsichtlich des Vollzugs bestehen.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Sowohl Artikel 15 ZBStA als auch einzelne DBA Bestimmungen sehen eine Ausweitung des innerstaatlichen Meldeverfahrens im Konzern auch auf internationale Fälle vor. Damit können nicht nur die Muttergesellschaften in der Schweiz, sondern auch jene in allen EU-Staaten – unter gegebenen Voraussetzungen – vom Meldeverfahren profitieren. Artikel 15 ZBStA regelt betreffend Zahlungen von Dividenden Folgendes: Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn (-) die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 Prozent am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und (-) die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und (-) nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und (-) beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen. Die meisten von der Schweiz ausgehandelten DBA sehen in aller Regel eine Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft vor. Die Steuerentlastungsverordnung regelt das Meldeverfahren, mit dem die im ZBStA oder einem DBA für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle erfolgt. Der Vorschlag, das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁷ durch einen Artikel 2 Absatz 1

¹⁷ SR 672.2

Buchstabe a^{bis} – wonach in der Verordnung enthaltene Fristen für die Einreichung der Meldung bei der Ausrichtung einer Dividende bei Anwendung des Meldeverfahrens bei der ESTV Ordnungsfristen darstellen – zu ergänzen, erweist sich nicht als geeignetes Mittel. Erstens regelt dieses Gesetz die Zuständigkeit des Bundesrates und eignet sich daher nicht, spezifische verfahrensrechtliche Fristen in einzelnen Bereichen zu bestimmen. Zweitens übernehmen sowohl die Steuerentlastungsverordnung, aber auch die Verordnungen zu den DBA-D und DBA-USA die gesetzlichen Fristen des VStG. Es können demnach in diesen Verordnungen keine abweichenden Fristen zum Gesetz bestimmt werden.

6 Verfassungsmässigkeit

Gestützt auf Artikel 132 Absatz 2 BV kommt dem Bund die Kompetenz zu, unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen eine Verrechnungssteuer zu erheben. Der Bund macht von dieser Kompetenz mit dem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer Gebrauch.

Der Bund ist in seinem Handeln unter anderem an den verfassungsmässigen Grundsatz der Rechtsgleichheit gemäss Artikel 8 BV gebunden. Die Meinungen zum Grundsatz der Rechtsgleichheit gehen in der Kommission auseinander (vgl. Ziffer 2.5).