

ANWENDUNGSBEREICH DES MELDEVERFAHRENS BEI GELDWERTEN LEISTUNGEN (TEIL 2)

Aktuelle Praxis der ESTV zu Art. 24 VStV

Im ersten Teil des Beitrags (EF 2020/12) wurde aufgezeigt, dass Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Anwendung des Meldeverfahrens für geldwerte Leistungen an in- und ausländische Schwestergesellschaften darstellt. Im zweiten Teil wird die aktuelle Praxis der ESTV zum Meldeverfahren nach Art. 24 VStV dargestellt und kritisch beleuchtet.

1. MELDEVERFAHREN NACH ART. 20 ABS. 2 SATZ 1 VStG I. V. M. ART. 24 VStV

Art. 20 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.0 Oktober 1965, welcher das Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Gesetzesstufe regelt, vereint drei sehr unterschiedliche Bestimmungen. Art. 20 Abs. 1 VStG hat rein programmatische Bedeutung. Der im ersten Teil des Beitrags ausführlich beleuchtete Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG sieht einen direkten Anspruch der Steuerpflichtigen auf Anwendung des Meldeverfahrens für geldwerte Leistungen im inländischen und im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis vor [1]. Eine Umsetzung im Rahmen einer Verordnung ist mit Bezug auf Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG u. E. nicht erforderlich. Der im zweiten Teil des Beitrags untersuchte Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG ist demgegenüber eine reine Delegationsnorm, welche keinen eigenständigen Anspruch vermittelt und der Umsetzung durch den Ordnungsgeber bedarf. Der gestützt auf diese Bestimmung erlassene Art. 24 der Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) vom 19. Dezember 1966 soll deshalb näher betrachtet werden.

1.1 Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG als reine Delegationsnorm.

Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG überlässt es dem Bundesrat, den Anwendungsbereich des Meldeverfahrens zu definieren. Inhaltliche Vorgaben macht Art. 20 VStG keine – abgesehen von der bloss programmatischen Bestimmung in Art. 20 Abs. 1 VStG, welche die Anwendung des Meldeverfahrens in Fällen

der «offenbaren Härte» bzw. bei «unnötigen Umtrieben» vorsieht.

Der einschlägige Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG entspricht dem bis 15. Februar 2017 gültigen Art. 20 VStG. Die geringfügigen Abweichungen im Wortlaut der Bestimmung sind bloss redaktioneller Natur und haben keine materielle Bedeutung. Insofern ist Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG wie bereits die Vorgängerbestimmung Art. 20 VStG (a.F.) – im Gegensatz zu Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG – als reine Delegationsnorm zu verstehen. M. a. W. kann der Steuerpflichtige aus Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG keinen Anspruch auf die Gewährung des Meldeverfahrens ableiten, wenn der Bundesrat in der Verordnung keine entsprechende Rechtsgrundlage für die Anwendung des Meldeverfahrens geschaffen hat, selbst wenn ein Fall von unnötigen Umtrieben bzw. offener Härte vorliegt. Umgekehrt muss die ESTV in den in Art. 24 ff. VStV vorgesehenen Fällen das Meldeverfahren gewähren. Die «Kann-Vorschrift» von Art. 20 Abs. 1 VStG richtet sich somit bloss an den Ordnungsgeber, nicht an die ausführende Verwaltungsbehörde [2].

1.2 Umsetzung durch Art. 24 ff. VStV. Der Bundesrat hat Art. 20 VStG (a.F.), die Vorgängerbestimmung von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG, mit Art. 24 ff. VStV umgesetzt. Die Bestimmungen wurden letztmals am 15. Oktober 2008 angepasst [3]. Das Inkrafttreten des neuen Art. 20 VStG am 15. Februar 2017 führte nicht zu einer Änderung von Art. 24 ff. VStV. Der Entscheid des Bundesrats, auf eine Anpassung der



STEFAN OESTERHELT,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
LL.M., PARTNER,
HOMBURGER



SUSANNE SCHREIBER,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
STEUERBERATERIN (D),
RECHTSANWÄLTIN,
PARTNERIN,
BÄR & KARRER

Art. 24 ff. VStV zu verzichten, ist aber durchaus vertretbar: Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG enthält keinerlei materielle Änderung gegenüber dem vorgängig geltenden Art. 20 VStG (a. F.), und Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ist ohnehin self-executing und bedarf deshalb keiner Umsetzung durch den Verordnungsgeber. Das oben beschriebene Problem liegt somit nicht darin, dass der neue Art. 20 VStG nicht zu einer Anpassung der Art. 24 ff. VStV geführt hat, sondern dass ihn die ESTV nicht als direkt anwendbare Bestimmung interpretiert.

Eine andere Frage ist, ob es wünschenswert wäre, den Anwendungsbereich des Meldeverfahrens über die in Art. 24 ff. VStV sowie in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG geregelten Fälle hinaus auszudehnen. Um auszuloten, wo allenfalls Handlungsbedarf besteht, soll nachfolgend zunächst der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG i. V. m. Art. 24 VStV näher beleuchtet werden.

1.3 Rückerstattungsberechtigung. Analog zum Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG (vgl. dazu Teil 1 Ziff. 3.2.1) setzt auch die Anwendung des Meldeverfahrens nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG i. V. m. Art. 24 VStV die Rückerstattungsberechtigung der Leistungsempfängerin voraus.

Ist die Leistungsempfängerin eine inländische natürliche Person, ist gemäss Art. 30 Abs. 1 VStG das kantonale Steueramt des Wohnsitzkantons für die Beurteilung der Rückerstattungsberechtigung zuständig. Die für Art. 24 Abs. 2 VStV erforderliche vorfrageweise Überprüfung der Rückerstattungsberechtigung ist in diesen Fällen naturgemäss eine bloss summarische Prüfung ohne Verbindlichkeit für das eigentliche Rückerstattungsverfahren [4]. Sobald berechtigte Zweifel an der Rückerstattungsberechtigung der Leistungsempfängerin bestehen, wird das Meldeverfahren verweigert. Grund hierfür ist der Aspekt der Sicherung des Verrechnungssteueranspruchs. Dies wird auch durch den Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 VStV zum Ausdruck gebracht, wonach die Rückerstattungsberechtigung feststehen muss.

Bei einer juristischen Person als Leistungsempfängerin ist dagegen gemäss Art. 30 Abs. 2 VStG die ESTV für die Prüfung der Rückerstattungsberechtigung zuständig. Somit ist die entsprechende Prüfung – analog zum Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG (vgl. dazu Teil 1 Ziff. 4.1) – regelmässig nicht bloss summarischer Natur. Hat die Abteilung Rückerstattung der ESTV aber die Frage der Rückerstattungsberechtigung eingehend geprüft, gibt es keinen Grund, mit Bezug auf die Gewährung des Meldeverfahrens einen strengeren Massstab als bei einer Rückerstattung der Verrechnungssteuer anzulegen. Sinnvollerweise sollte dies – analog zum Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG – organisatorisch dadurch zum Ausdruck gebracht werden, dass die für die Prüfung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zuständige Abteilung der ESTV (Abteilung Rückerstattung) die Frage der Anwendung des Meldeverfahrens beurteilt.

1.4 Inländische Leistungsempfängerin. Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStV wird das Meldeverfahren nur gewährt, wenn die Leistungsempfängerin «nach Gesetz oder Verordnung»

Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Der Rückerstattungsanspruch muss sich somit aus Art. 21 ff. VStG ergeben. Ein sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergebender Rückerstattungsanspruch berechtigt mithin nicht zu einem Meldeverfahren nach Art. 24 VStV [5].

Klar ist zudem, dass sich aus dem in beinahe allen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthaltenen, Art. 24 des Musterabkommens der OECD (OECD-MA) nachgebildeten, Diskriminierungsartikel kein Anspruch auf die Anwendung des Meldeverfahrens ableiten lässt, da sich die ausländische Leistungsempfängerin im Hinblick auf die Ansässigkeit nicht in «gleichen Verhältnissen» wie eine inländische Leistungsempfängerin befindet und somit ein Anspruch nach Art. 24 Abs. 1 OECD-MA ausgeschlossen ist [6]. Auch eine Berufung auf Art. 24 Abs. 5 OECD-MA ist nicht möglich, da die Benachteiligung der ausländischen Leistungsempfängerin keine Folge der ausländischen Beherrschung, sondern der ausländischen Ansässigkeit ist [7].

Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf inländische Leistungsempfängerinnen ist u. E. aber wenig sachgerecht. Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des Meldeverfahrens nach Art. 24 VStV auf das internationale Verhältnis würde jedoch eine Anpassung der DBA-Entlastungsverordnung (oder von Art. 24 Abs. 2 VStV) erforderlich machen. Zur Sicherung der Erhebung der Verrechnungssteuer wäre es denkbar, die Rückerstattungsberechtigung der ausländischen Leistungsempfängerin eingehender zu prüfen, wenn bei der leistenden Gesellschaft nicht hinreichend Vollstreckungssubstrat vorhanden ist.

1.5 Maximal 20 Leistungsempfängerinnen. Das Meldeverfahren nach Art. 24 VStV ist zudem nur dann anwendbar, wenn die Zahl der Leistungsempfängerinnen der geldwerten Leistungen 20 nicht übersteigt. Die systematische Stellung der Bestimmung stellt klar, dass dies nur für das Meldeverfahren nach Art. 24 VStV, nicht aber für das Meldeverfahren nach Art. 24a VStV gilt. Für die Begrenzung auf 20 Leistungsempfängerinnen ist zudem richtigerweise nicht abstrakt auf die Anzahl Aktionäre, sondern auf die konkreten Leistungsempfängerinnen abzustellen. Damit wäre z. B. auch bei einer Publikumsgesellschaft im Falle einer geldwerten Leistung an einen Verwaltungsrat, der zugleich Aktionär ist, das Meldeverfahren nach Art. 24 VStV anwendbar.

2. TATBESTÄNDE VON ART. 24 VSTV

2.1 Amtliche Kontrolle (Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV). Grosse praktische Bedeutung hat das Meldeverfahren gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV. Nach dieser Bestimmung ist das Meldeverfahren zu gewähren, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Verrechnungssteuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist.

Unter amtlicher Kontrolle oder Buchprüfung ist auch die Prüfung durch die kantonale Steuerbehörde zu verstehen [8]. Dabei ist die Frist von Art. 26 Abs. 1 VStV zu beachten: Werden z. B. geldwerte Leistungen im Rahmen einer Steuerrevision durch das kantonale Steueramt für Zwecke der Gewinnsteuer festgestellt, ist die Meldung nach Art. 24 Abs. 1

Beispiel 1: Gesellschaft A hat überhöhte Management-Fees von CHF 1 Mio. p. a. an ihre inländische Schwes-tergesellschaft B verrechnet. 2019 kommt es zu einer Revision und Aufrechnung der geldwerten Leistungen bei B durch das kantonale Steueramt für die Periode 2015. B meldet die geldwerte Leistung für 2015 für die Verrechnungsteuer nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV. Die Rückerstattungsberechtigung von A ist aufgrund der Verbuchung der Fees gegeben und nach Art. 32 Abs. 2 VStG nicht aufgrund Zeitablaufs verwirkt: Art. 32 Abs. 1 VStG statuiert eine dreijährige Frist für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs, die nach Art. 32 Abs. 2 VStG bei Entrichtung und Überwälzung der Verrechnungsteuer aufgrund einer Beanstandung der ESTV erneut für 60 Tage zu laufen beginnt. Nach Praxis der ESTV wird die Nachfrist von Art. 32 Abs. 2 VStG auch bei Anwendung des Meldeverfahrens und auch ohne Beanstandung der ESTV gewährt, z. B. wie hier bei freiwilliger Nachdeklaration durch B [10].

lit. a VStV innerhalb von 30 Tagen nach Rechtskraft der Gewinnsteuerveranlagung [9] vorzunehmen. Art. 20 Abs. 3 VStG stellt nun aber klar, dass diese Frist keine Verwirkungsfrist, sondern eine Ordnungsfrist ist. Demgegenüber ist die Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG bzw. die Nachfrist von Art. 32 Abs. 2 VStG eine Verwirkungsfrist (vgl. dazu *Beispiel 1*).

Die geldwerten Leistungen müssen im Rahmen einer amtlichen Kontrolle aufgedeckt werden. Weist ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner jährlichen Steuerabrechnungen auf geldwerte Leistungen hin und macht er anschliessend das Meldeverfahren mit der Begründung geltend, die Deklarationen würden von der ESTV in der Folge amtlich geprüft, kann das Meldeverfahren i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV gemäss Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) nicht gewährt werden [11].

Dies bedeutet nicht, dass der Anstoss für eine amtliche Kontrolle oder Buchprüfung i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV in keinem Fall vom Steuerpflichtigen kommen darf. Wird eine amtliche Kontrolle bspw. durch eine entsprechende konkrete Anfrage des Steuerpflichtigen ausgelöst, spricht

Beispiel 2: Im *Beispiel 1* kann B davon ausgehen, dass die Management-Fees auch in den Perioden 2016–2018 geldwerte Leistungen darstellen, und möchte diese nun ebenfalls gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV für die Zwecke der Verrechnungsteuer melden.

An sich fehlt es für 2016–2018 an einer Buchprüfung als Voraussetzung für das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV. Da die geldwerten Leistungen sich jedoch aus der Buchprüfung für 2015 ergeben und sich B derer in den Jahren 2016–2018 nicht bewusst war, ist das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV zu gewähren. Damit können auch die Verzugszinsfolgen vermieden werden.

Beispiel 3: Wenn B im *Beispiel 1* 2019 weiterhin die Management-Fees bezahlt und somit geldwerte Leistungen i. S. v. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG erbringt, würde das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV nach Praxis der ESTV verweigert, da es sich nun nicht mehr um eine neue Tatsache handelt. Je nach Zeitpunkt der Revision im Jahr 2019 könnte sogar schon für 2018 das Meldeverfahren verweigert werden: Wenn B im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung 2018 durch die Generalversammlung, z. B. im Mai 2019, bereits bekannt war, dass sie geldwerte Leistungen erbringt, z. B. wegen der Revision im April 2019, so ist das Meldeverfahren nicht anwendbar [15]. Obwohl B die Management-Fees vertraglich schuldet und bei Genehmigung des Jahresabschlusses 2018 nicht einfach einen Rückerstattungsanspruch gegen A einbuchen kann, hätte sie mit dieser Praxis keine Möglichkeit, das Hin- und Herzahlen der Verrechnungsteuer zu vermeiden. Nach hier vertretener Auffassung kann B allerdings das Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG in Anspruch nehmen, sodass die Verweigerung der Anwendung des Meldeverfahrens nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV ohne Folgen bleiben würde.

nichts dagegen, das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV zu gewähren. Die ESTV weist zwar zu Recht darauf hin, dass der Begriff der amtlichen Kontrolle weit auszulegen ist [12]. In den Fällen, in denen eine Verrechnungsteuerforderung der ESTV auf eine Initiative des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, wird das Meldeverfahren i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV aber meist verweigert. Dies ist nicht nur wenig sachgerecht, sondern führt auch zu falschen Anreizen bei den Steuerpflichtigen und behindert aufgrund der (signifikanten) Verzugszinsfolge die proaktive Nachdeklaration der Verrechnungsteuer.

Der Umstand, dass eine amtliche Kontrolle nur gewisse Jahre umfasst, bedeutet nicht, dass das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV nicht auch für spätere Steuerperioden, welche nicht Teil der amtlichen Kontrolle waren, gewährt werden kann (vgl. *Beispiel 2*).

Die steuerbare Leistung muss gemäss Praxis der ESTV für die leistende Gesellschaft eine neue Tatsache darstellen [13]. Für die ESTV wie auch für die Gesellschaft muss es sich um einen nachträglich erkannten Umstand handeln; die Gesellschaft darf sich der Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistung nicht bewusst sein (vgl. dazu *Beispiel 3*). Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV ist somit gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts praktisch auf Erträge beschränkt, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder nicht aufgrund der Jahresrechnung ausgerichtet werden [14]. Wie hoch die Anforderungen an die fehlende Erkennbarkeit der steuerbaren Leistung sind, wird in der Praxis unterschiedlich gehandhabt. I. d. R. wird in Fällen der Verrechnungsteuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 VStG die Anwendung des Meldeverfahrens ausgeschlossen sein, wenn aufgrund der Deklarations- bzw. Verbuchungsklausel überhaupt eine Rückerstattungsberechti-

gung gegeben ist. Die Verweigerung des Meldeverfahrens (und die damit verbundenen Verzugszinsfolgen [vgl. dazu Teil 1 Ziff. 4.6]) stellt somit de facto eine Art Zusatzstrafe dar, welche unter dem Aspekt von ne bis in idem problematisch ist (vgl. dazu *Beispiel 3*).

Die Schlechterstellung des «ehrlichen» Steuerpflichtigen, der nachträglich – auch ohne Buchprüfung – erkannte geldwerte Leistungen deklarieren will und die Verrechnungssteuer abliefern muss, gegenüber dem Steuerpflichtigen, der es auf die Entdeckung im Rahmen einer Prüfung ankommen lässt, wurde in Bezug auf Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV zu Recht schon oft kritisiert [16]. Die Voraussetzung der neuen Tatsache sollte somit aufgegeben und die Anwendung des Meldeverfahrens nur in eigentlichen Missbrauchsfällen ausgeschlossen werden. Mit der Anwendung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG, sei es direkt oder mit Anpassung der Verordnung, würde diese Kritik zumindest für die praktisch bedeutsamen geldwerten Leistungen im Konzernverhältnis obsolet.

2.2 Gratisaktien (Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV). Für das Meldeverfahren bei der verrechnungssteuerpflichtigen Schaffung von Gratisaktien (Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV) bringt die ESTV Liquiditätsgründe vor [17]. Analoges gilt für das Meldeverfahren bei Naturaldividenden i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV (vgl. dazu unten Ziff. 6.3) und das Meldeverfahren bei der Sitzverlegung ins Ausland i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV (vgl. dazu unten Ziff. 6.4).

Das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV gilt auch bei der Beseitigung von Verlustvorträgen nach einem Mantelhandel, da diese einer «Nachliberierung» durch Gesellschaftsmittel gleichgestellt ist [18]. Ansonsten stellen sich beim Meldeverfahren bei Gratisaktien i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV keine speziellen Probleme.

2.3 Naturaldividenden (Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV). Mehr Fragen stellen sich hingegen beim für Naturaldividenden vorgesehenen Meldeverfahren. Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV hält fest, dass bei der «Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven» das Meldeverfahren zu gewähren ist. Dieser Tatbestand erfasst insb. Naturaldividenden an Personen, welche nicht vom Meldeverfahren im Konzernverhältnis nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG profitieren können (so z. B. natürliche Personen, Stiftungen oder Vereine als Leistungsempfänger).

Die ESTV wie auch die Rechtsprechung haben ein enges Verständnis von der Naturaldividende (in Abgrenzung zur Bardividende): So ist bspw. die Zession von Bankguthaben oder Festgeldern nicht erfasst, da diese keinen Sach-, sondern einen Geldwert verschaffen [19]. Auch der Forderungsverzicht stellt nach Auffassung der ESTV keine Naturaldividende i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV dar [20]. Es soll sich dabei um die Aushändigung von Sachwerten handeln, die nach ihrer Natur nicht um die Verrechnungssteuer gekürzt werden können [21]. Deshalb qualifizieren sich auch spezifisch im Hinblick auf eine Ausschüttung erworbene Vermögenswerte (z. B. Obligationen oder andere Wertschriften) nicht für das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV [22].

Beispiel 4: Eine in der Schweiz ansässige natürliche Person ist Alleinaktionär einer inländischen Holdinggesellschaft mit einem Aktienkapital von CHF 100 000 und ausländischen Beteiligungen im Wert von CHF 10 Mio. sowie liquiden Mitteln von CHF 1 Mio. Die Gesellschaft verlegt den Sitz von der Schweiz nach Luxemburg. Kurz darauf verlegt der Alleinaktionär seinen Wohnsitz nach Monaco und liquidiert die Holdinggesellschaft.

Die Sitzverlegung ist gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG mit Verrechnungssteuer auf der Differenz zwischen Verkehrswert (CHF 11 Mio.) und AK/KER (CHF 100 000) verbunden. Diese Verrechnungssteuer kann gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV im Meldeverfahren entrichtet werden. Einkommenssteuern sind keine geschuldet. Die Verlegung des Wohnsitzes ist (mangels Grundlage für eine Wegzugsbesteuerung im schweizerischen Recht) nicht mit Einkommenssteuerfolgen verbunden. Das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV könnte hingegen dann verweigert werden, wenn im Zeitpunkt der Sitzverlegung der Anteilinhaber nicht mehr im Inland ansässig und somit nicht gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG rückerstattungsberechtigt wäre. Ob die zeitliche Nähe des Wegzugs des Alleinaktionärs hingegen einen ausreichenden Grund für die Verneinung der Rückerstattungsberechtigung nach Art. 22 Abs. 1 VStG darstellt, ist zweifelhaft.

Die restriktive Praxis ist insb. bei Forderungsverzichten oder Forderungsausschüttungen oder auch bei Schuldübernahmen nicht sachgemäss. Auch hier sollte u. E. deshalb das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV gewährt werden. Die Abgrenzung von Geldwert und Sachwert ist im Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV keineswegs angelegt, sodass sämtliche Dividenden, die nicht bar entrichtet werden, in den Anwendungsbereich fallen sollten. Damit würde die Unsicherheit in der Praxis, wann eine Sachdividende oder Forderungsausschüttung für das Meldeverfahren qualifiziert, beseitigt. Es ist nämlich keineswegs so, dass bei der Ausschüttung einer Forderung die Leistung einfach um die Verrechnungssteuer gekürzt werden kann. Verfügt die Gesellschaft nicht über entsprechende Liquidität zur Ablieferung der Verrechnungssteuer, muss sie sich diese typischerweise auf dem Weg der Fremdfinanzierung beschaffen, was klarerweise als unnötiger Umtrieb bzw. offenbare Härte i. S. v. Art. 20 Abs. 1 VStG bezeichnet werden kann.

Fraglich ist, ob eine Naturaldividende i. S. v. Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV stets eine ordentliche Dividende i. S. v. Art. 675 OR sein muss und somit eines Beschlusses der Generalversammlung bedarf. Gemäss Pfund fallen auch in anderen Formen von Sachwerten (Liegenschaften, Wertpapiere, Forderungen gegenüber Dritten usw.) erbrachte geldwerte Leistungen unter den Tatbestand der Naturaldividende von Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV [23]. Die Interpretation von Pfund ist sachgerecht, da auch bei Art. 26a Abs. 1 VStV unter dem Begriff der Dividende geldwerte Leistungen subsumiert werden [24].

2.4 Sitzverlegung ins Ausland (Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV).

Da die Sitzverlegung ins Ausland gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG der Liquidation gleichgestellt ist, rechtfertigt sich die Anwendung des Meldeverfahrens, zumal auch hier keine Dividendenausschüttung erfolgt, von der die Verrechnungssteuer einbehalten werden könnte. Dasselbe gilt für die Emigrationsfusion, welche ebenfalls mit einer Liquidationsbesteuerung nach Art. 4 Abs. 2 VStG verbunden ist. Auch hier ist das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV anwendbar. Kein Anwendungsfall von Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV ist dagegen die Emigrationsspaltung, welche nicht zu einer Liquidationsbesteuerung nach Art. 4 Abs. 2 VStG führt, sondern eine geldwerte Leistung i. S. v. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG an die aufnehmende Gesellschaft darstellt [25].

Bemerkenswert ist dabei, dass die Sitzverlegung ins Ausland für inländische Anteilsinhaber keine Einkommenssteuerfolgen nach sich zieht. Die fehlende Deklaration einer Liquidationsdividende erfüllt mithin nicht Art. 23 VStG. Das Meldeverfahren muss somit nach Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV gewährt werden, obwohl der Anteilsinhaber zwar die Anteile der Gesellschaft, aber kein Einkommen deklariert. Dies kann u. U. zu einer Besteuerungslücke führen (vgl. *Beispiel 4*), die aber nur de lege ferenda geschlossen werden könnte.

3. FAZIT

Die Ablehnung des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen im in- und ausländischen Konzernverhältnis (ausser-

halb von Leistungen an den unmittelbaren Aktionär) seitens der ESTV steht im Widerspruch zur gesetzlichen Regelung in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG. Die Praxis sollte daher geändert werden, um den klaren gesetzgeberischen Willen umzusetzen. Da sich der Anspruch auf das Meldeverfahren direkt auf Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG stützen kann, ist eine Anpassung der Verordnung diesbezüglich nicht erforderlich.

Darüber hinaus wäre ein breiterer Anwendungsbereich des Meldeverfahrens auch in anderen Konstellationen sachgerecht, da das Ablieferungs- und Rückerstattungsverfahren zu einer unnötigen Liquiditätseinbusse der Unternehmen führt. Erfolgt die Ablieferung der Verrechnungssteuer zudem verspätet, stellt der Verzugszins von 5% p. a. auf einer dem Gemeinwesen letztlich nicht zustehenden Leistung de facto eine nicht gerechtfertigte Zusatzsteuer (oder verkappte Strafsteuer) dar, welche durch einen erweiterten Anwendungsbereich des Meldeverfahrens vermieden werden könnte.

Daher sollte z. B. auch bei freiwilliger Deklaration von nachträglich erkannten geldwerten Leistungen an (in- und ausländische) natürliche Personen die Meldung nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV zumindest dann gewährt werden, wenn die Rückerstattungsberechtigung feststeht. Da aus Art. 20 Abs. 1 VStG aber kein direkter Anspruch auf ein Meldeverfahren abgeleitet werden kann, wäre für eine solche Erweiterung des Anwendungsbereichs eine Änderung der VStV erforderlich. ■

Fussnoten: 1) EF 2020/12, 978 ff. 2) BGer, 16.12.2010, 2C_438/2010, E. 2.2. 3) AS 2008, 5073. 4) BGE 115 lb 274 E. 20c; 110 lb 319 E. 6b; BGer, 23.11.2012, 2C_689/2011, E. 2.4.1; BGer, 16.1.2011, 2C_756/2010, E. 2.2 = ASA 79 (2010/2011), 855 ff.; BGer, 16.12.2010, 2C_438/2010, E. 2.3; BGer, 13.5.2009, 2C_551/2009, E. 3.2 und 3.4 = StR 2010, 876 ff. 5) BGer, 19.1.2011, 2C_756/2010, E. 2.2 = ASA 79 (2010/2011), 855 ff. = StR 2011, 431 ff. 6) Oesterhelt, S., in: Zweifel, M., Beusch, M., Matteotti, R. (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 24 N 18. 7) Die von Matteotti vertretene gegenteilige Auffassung (Matteotti, R., Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 [2011/2012], 469 ff., 501 f.) vermag deshalb nicht zu überzeugen. 8) ESTV, 28.8.2013, in: Praxis der Bundessteuern, Art. 24 VStV Nr. 47. 9) Vgl. Hofer, C., Schreiber, S.,

Aktuelle Entwicklungen und Praxis bei ausgewählten Fragen der Verrechnungssteuer, IFF Seminar Unternehmenssteuern vom 26. August 2014, Folie 10. 10) ESTV, 5.9.2008, Fn. 8, Art. 32 VStG Nr. 65. 11) SRK, 7.6.2003, SRK 2003-118, E. 2d/bb. 12) ESTV, 28.8.2013, Fn. 8, Art. 24 VStV Nr. 47. 13) BVGer, 11.7.2007, A-1486/2006, E. 6.2; BVGer, 15.3.2010, A-498/2007, E. 3.2.1; BVGer, 2.7.2018, A-416/2017, E. 4.3.2. 14) BVGer A_4682/2018, E. 4.3.2. 15) BVGer A-498/2007, E. 3.2.1., BVGer A-1486/2006, E. 6.2. 16) Vgl. Matteotti, Fn. 7, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 501; Baumgartner, I., Bossart Meier, S., in: Zweifel, M., Beusch, M., Bauer-Balmelli, M. (Hrsg.), VStG, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 20 VStG N 24 und 24a m. w. Nw. 17) ESTV, Merkblatt vom 30.4.1999 betreffend Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen und Gratisliberierun-

gen, Ziff. 2. 18) Baumgartner, Bossart Meier, Fn. 16, Art. 20 VStG N 32, ESTV, Merkblatt vom 30.4.1999, Fn. 8, Ziff. 2. 19) ESTV, 30.1.1987, Art. 24 VStV Nr. 12. 20) BGE 94 I 472 E. 4; BVGer, 15.3.2019, A-498/2007, E. 3.2.2; BVGer, 11.7.2007, A-1486/2006, E. 6.1; ESTV, 6.8.1985, Fn. 8, Art. 24 VStV Nr. 9; ESTV, 13.6.2007, Fn. 8, Art. 24 VStV Nr. 29. 21) BGE 94 I 472 E. 4. 22) ESTV, 8.7.1991, Fn. 8, Art. 24 VStV Nr. 16. 23) Pfund, R., Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Art. 20 N 9.2. 24) ESTV, 11.2.2009, Fn. 8, Art. 26a VStV N 11. 25) Oesterhelt, S., Tschan, D., IFF Seminar Unternehmenssteuern vom 18./19. August 2020, Folie 43 (entgegen ESTV, KS 5 vom 1.6.2004 betreffend Umstrukturierungen, Ziff. 4.3.4 i. V. m. Ziff. 4.1.2.4.2).