

# ANWENDUNGSBEREICH DES MELDEVERFAHRENS BEI GELDWERTEN LEISTUNGEN (TEIL 1)

## Forderung nach konsequenter Umsetzung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG

**Art. 20 Abs. 2 VStG sieht seit dem 15. Februar 2017 vor, dass bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis das Meldeverfahren zwingend zuzulassen ist. Auch ohne Anpassung der VStV an die geänderte Rechtsgrundlage sollte die Bestimmung von der ESTV direkt angewendet werden.**

### 1. EINLEITUNG

Der Sicherungscharakter der Verrechnungssteuer kann in vielen Fällen durch eine Meldung gleichermassen erfüllt werden wie durch die Ablieferung und Rückforderung der Verrechnungssteuer. Deshalb sieht Art. 20 VStG vor, dass die Verrechnungssteuerpflicht bei Kapitalerträgen in gewissen Fällen auch durch Meldung erfolgen kann.

Der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens ist sukzessive erweitert worden. Am 1. Januar 2001 wurde das Meldeverfahren für Dividenden im inländischen Konzernverhältnis eingeführt [1]. Der Wortlaut von Art. 26a VStV (in der bis 31. Dezember 2008 geltenden Fassung) beschränkte den Anwendungsbereich auf «Bardividenden» im inländischen Konzernverhältnis. Deshalb liess die ESTV das Meldeverfahren nach Art. 26a VStV ursprünglich auch bloss bei Bardividenden im inländischen Konzernverhältnis zu [2]. Infolge von zwei Praxisänderungen der ESTV subsumierte die ESTV ab dem Jahr 2007 auch Interimsdividenden [3] sowie Teilliquidationsdividenden [4] unter Art. 26a Abs. 1 VStV.

In der am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Änderung der Verordnung vom 15. Oktober 2008 wurde der Begriff «Bardividende» durch «Dividende» ersetzt [5], weshalb auch geldwerte Leistungen aus wesentlichen Beteiligungen in den Anwendungsbereich des Meldeverfahrens nach Art. 26a VStV aufgenommen wurden [6].

Durch die am 1. Januar 2005 in Kraft getretene Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften wurde das Meldeverfahren auch für grenzüberschreitende Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen eingeführt [7].

Die gesetzliche Grundlage für das Meldeverfahren in Art. 20 VStG blieb bis 2017 unverändert. Änderungen gab es bloss bei der Verordnung bzw. der Verwaltungspraxis. Mit der Gesetzesnovelle vom 15. Februar 2017 wurde der Gesetzeswortlaut von Art. 20 VStG vom Parlament neu gefasst, während die Verordnungen keine Veränderungen erfuhr. Dies führt nach hier vertretener Ansicht zu einer zwingenden Erweiterung des Anwendungsbereichs des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen im Konzernverhältnis.

### 2. AUSGANGSPUNKT: ART. 20 VSTG (A. F.)

Der bis zum 14. Februar 2017 geltende Wortlaut von Art. 20 VStG sah Folgendes vor: «Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist.»



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



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

Art. 20 VStG [a.F.] war demnach als reine Delegationsnorm ausgestaltet [8]. Die vom Bundesrat diesbezüglich erlassene Verordnung war abschliessend zu verstehen [9]. Art. 20 VStG [a.F.] war nicht als Generalklausel zu begreifen, wonach die ESTV in Härtefällen oder in Fällen, wo die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben führen würde, das Meldeverfahren bewilligen konnte.

Die Tatbestände, welche für die Anwendung des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen qualifizierten, waren somit abschliessend in der Verrechnungssteuerverordnung (VStV) geregelt. Einschlägig waren die Art. 24 ff. VStV sowie die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 [10]. Diese sahen die Anwendung des Meldeverfahrens in folgenden Fällen vor:

- Bei einer in einem Vorjahr fällig gewordenen Leistung, welche anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht wird (Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV; vgl. dazu Teil 2 Ziff. 6.1);
- Bei der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen (Art. 24 Abs. 1 lit. b VStV; vgl. dazu Teil 2 Ziff. 6.2);
- Bei Naturaldividenden (Art. 24 Abs. 1 lit. c VStV; vgl. dazu Teil 2 Ziff. 6.3);
- Bei Sitzverlegung ins Ausland (Art. 24 Abs. 1 lit. d VStV; vgl. dazu Teil 2 Ziff. 6.4);
- Bei Teilliquidation beim Rückkauf eigener Aktien (Art. 24a VStV);
- Bei Dividenden an inländische Muttergesellschaft (Art. 26a VStV);
- Bei Dividenden an ausländische Muttergesellschaft nach Verordnung vom 22. Dezember 2004 (StEntlV).

Daneben gibt es Fälle, in denen die ESTV ein sogenanntes «verwaltungsinternes Meldeverfahren» durchführt (so z. B. beim verrechnungssteuerlichen Fusionsverlust). Dabei handelt es sich um eine besondere Form des Meldeverfahrens, bei dem ausnahmsweise auf die Einreichung der für das Meldeverfahren vorgesehenen amtlichen Formulare verzichtet und stattdessen auf die Korrespondenz zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung (z. B. im Rahmen eines Rulings) abgestellt wird.

### 3. KONZEPTION VON ART. 20 ABS. 2 VSTG

Mit dem Bundesgesetz vom 30. September 2016 [11], welches seit dem 15. Februar 2017 in Kraft ist, wurde Art. 20 VStG wesentlich verändert. Während Art. 20 VStG [a.F.] eine reine Delegationsnorm war, welche dem Ordnungsgeber (dem Bundesrat) ohne spezifische Vorgaben die Kompetenz erteilte, die Fälle zu umschreiben, in welchen das Meldeverfahren anzuwenden ist, sieht Art. 20 Abs. 2 VStG eine andere Regelung vor.

Die seit dem 15. Februar 2017 geltende Regelung sieht ein zweistufiges Modell vor: Zunächst wird die Kompetenz zur Umschreibung der Fälle, in welchen das Meldeverfahren anwendbar ist, durch Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG (nach wie vor) dem Bundesrat zugewiesen. Diese Delegationsnorm wird aber durch Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ergänzt, welcher umschreibt, in welchen Fällen das Meldeverfahren von Gesetzes

wegen zwingend zuzulassen ist. Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG hält nämlich fest, dass das Meldeverfahren «insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen» sei.

Die Bestimmung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG ist *SelfExecuting*. Sie ist mitunter unabhängig davon anzuwenden, ob sie vom Bundesrat in der Verordnung umgesetzt wurde oder nicht. Im konkreten Fall hat der Bundesrat die VStV nicht an den geänderten Wortlaut von Art. 20 VStG angepasst. Dies ändert jedoch nichts an der zwingenden Anwendung der gesetzlichen Regelung in Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG.

Somit ist das Meldeverfahren aufgrund der Konzeption von Art. 20 Abs. 2 VStG in folgenden Fällen anzuwenden:

- Bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis (vgl. dazu unten Ziff. 4.2); und
- In den in Art. 24 ff. VStV aufgeführten Fällen (vgl. dazu Teil 2 Ziff. 6).

Es gibt mithin ein vom Bundesgesetzgeber zwingend vorgeschriebenes Meldeverfahren (Tatbestand von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG) sowie eine Delegationsnorm an den Ordnungsgeber (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG). Während die Delegationsnorm von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 VStG inhaltlich de-

#### ANZEIGE

Wir, eine renommierte, auf KMU's fokussierte mittelgrosse Treuhandgesellschaft, die seit Jahrzehnten im Grossraum Zürich erfolgreich tätig ist, wollen nun unsere strategische Positionierung weiter verstärken und suchen die Übernahme einer

## Treuhandgesellschaft und/oder Treuhandmandaten

Sie betreuen interessante, anspruchsvolle Mandate mit einem Jahresumsatz von rund CHF 0,5 Mio. bis rund CHF 1,5 Mio. und beabsichtigen, Mandate abzugeben, ihre Nachfolge zu regeln oder sind interessiert, sich in einem grösseren Team zu integrieren.

Wir freuen uns auf Ihre Kontaktdaten unter Chiffre-Nr. 334257 an Zürichsee Werbe AG, Expert Focus, Laubisrütistrasse 44, 8712 Stäfa.

Diskretion wird selbstverständlich geboten und vorausgesetzt.

ckungsgleich mit der bisherigen Rechtslage (Art. 20 Halbsatz 2 VStG [a. F.]) ist, handelt es sich bei Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG um eine materielle Änderung, welche das Regulationsermassen des Bundesrates bewusst einschränken soll. Dies wurde im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrats vom 13. April 2015 explizit so festgehalten [12]: «Der zweite Satz von Absatz 2 wurde neu hinzugefügt. Er soll zusätzlich verdeutlichen, wann die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung greifen kann und schränkt das Regulationsermassen des Bundesrates ein.»

#### 4. ZWINGENDES MELDEVERFAHREN (ART. 20 ABS. 2 SATZ 2 VSTG)

**4.1 Rückerstattungsberechtigung.** Das Meldeverfahren ist immer nur dann zulässig, wenn die Rückerstattungsberechtigung der Empfängerin der Dividende oder geldwerten Leistung feststeht. Dieser Grundsatz ist zwar bloss auf Verordnungsstufe für das landesinterne Meldeverfahren nach Art. 24 ff. VStV [13] explizit festgehalten, gilt aber auch für die Fälle des zwingenden Meldeverfahrens nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG. Unnötige Umtriebe können nämlich naturgemäss nur dann entstehen, wenn die Empfängerin der Dividende oder geldwerten Leistung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist.

Für das landesinterne Meldeverfahren hält das Bundesgericht (BGer) fest, dass das Meldeverfahren zu verweigern sei, wenn sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen lässt bzw. ernsthafte Zweifel daran bestehen [14]. Mit Bezug auf inländische natürliche Personen ist dies grundsätzlich sachgerecht, da die Zuständigkeit der Prüfung der Rückerstattungsberechtigung gemäss Art. 30 Abs. 1 VStG beim Wohnsitzkanton ist und die entsprechende Prüfung der ESTV ohnehin nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das eigentliche Rückerstattungsverfahren sein kann.

Für die Prüfung von Rückerstattungsansprüchen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis ist die ESTV zuständig. In diesen Fällen ist die Prüfung der Vorfrage der Rückerstattungsberechtigung durch die ESTV deshalb regelmässig nicht bloss summarischer Natur. Selbstverständlich hat aber auch in diesen Fällen die Bewilligung des Meldeverfahrens keine Verbindlichkeit im Hinblick auf ein allfälliges Erhebungs- und Rückerstattungsverfahren. Mit anderen Worten kann die ESTV auch hier auf ihren Entscheid zurückkommen und die Verrechnungssteuer nachheben, ohne dass sie eine «neue Tatsache» nachzuweisen braucht.

Nun hält das BGer fest, dass die bis anhin beschriebenen Grundsätze des landesinternen Meldeverfahrens auch auf das Meldeverfahren für das grenzüberschreitende Konzernverhältnis zu übertragen seien und bei berechtigten Zweifeln an der Abkommensberechtigung der Dividendenempfängerin das Meldeverfahren zu verweigern sei. Grund dafür soll die fehlende «Mithaftung des inländischen Dividendenschuldners» sein [15]. Die Begründung des BGer ist aber unzutreffend: Erweist sich die Leistungsempfängerin als nicht rückerstattungsberechtigt, besteht selbstverständlich gegenüber dem Dividendenschuldner (als primärem Steuer-

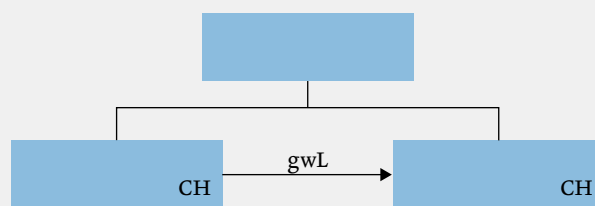
schuldner) ein Anspruch auf Entrichtung der Verrechnungssteuer. Gestützt auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR hat die ESTV zudem eine parallele Anspruchsgrundlage zur Einforderung der (nicht abgelieferten) Verrechnungssteuer bei der (in- oder ausländischen) Leistungsempfängerin [16]. Der Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR hat sogar eine längere Verjährungsfrist als der (ausschliesslich gegen die Leistungsschuldnerin gerichtete) Anspruch nach VStG [17].

Bei einer ausländischen Leistungsempfängerin fehlt derzeit die Rechtsgrundlage, um den Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR im Ausland effektiv durchzusetzen [18]. Vor diesem Hintergrund sollte das Meldeverfahren zumindest dann regelmässig von einer eingehenden Prüfung der Rückerstattungsberechtigung abhängig gemacht werden, wenn im Inland nicht hinreichend Substrat für die Vollstreckung einer allfälligen Verrechnungssteuernachforderung vorhanden ist. Wurde die Rückerstattungsberechtigung einer juristischen Person oder einer im Ausland ansässigen Leistungsempfängerin aber eingehend von der ESTV geprüft, gibt es keinen Grund, höhere Anforderungen an die Gewährung des Meldeverfahrens als an die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu stellen. Sinnvollerweise sollte dies 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 abschliessend beurteilt.

**4.2 Konzernverhältnis.** Zwingend ist das Meldeverfahren gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG bei «Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen».

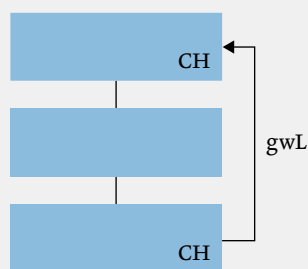
Der Begriff der «Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen» ist breit gefasst und umfasst im Wesentli-

Abbildung 1: **GELDWERTE LEISTUNGEN AN INLÄNDISCHE SCHWESTERGESELLSCHAFT**



Nach derzeit geltender Praxis der ESTV wird das Meldeverfahren nur gewährt, wenn die Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV erfüllt sind, d. h., wenn die gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung im Rahmen einer amtlichen Kontrolle aufgedeckt wird und es sich um eine «neue Tatsache» handelt (d. h., sie war für den Steuerpflichtigen zwar erkennbar [sonst wäre es keine geldwerte Leistung], aber er war sich ihrer nicht bewusst). U. E. muss hier gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG zwingend das Meldeverfahren gewährt werden.

Abbildung 2: **GELDWERTE LEISTUNGEN AN INLÄNDISCHE GROSSMUTTER**



Nach derzeit geltender Praxis der ESTV wird das Meldeverfahren nur gewährt, wenn die Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV erfüllt sind, d. h., wenn die gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung im Rahmen einer amtlichen Kontrolle aufgedeckt wird und es sich um eine «neue Tatsache» handelt (d. h., sie war für den Steuerpflichtigen zwar erkennbar, aber er war sich ihrer nicht bewusst). U. E. muss hier gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG zwingend das Meldeverfahren gewährt werden.

chen sämtliche Erträge, welche nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterliegen [19].

Auslegungsbedürftig ist dagegen der Begriff des «inländischen Konzernverhältnisses». Der Begriff «Konzerngesellschaft» wird in Art. 14a Abs. 2 VStV (in der seit 1. April 2017 geltenden Fassung) wie folgt definiert: «Als Konzerngesellschaft gelten Gesellschaften, deren Jahresrechnungen nach anerkannten Standards zur Rechnungslegung in der Konzernrechnung voll- oder teilkonsolidiert werden.» Bis zum 1. April 2017 wurden dagegen unter dem Begriff der Konzerngesellschaft nach Art. 14a Abs. 2 VStV [a. F.] bloss Gesellschaften subsumiert, bei denen eine Pflicht zur Vollkonsolidierung besteht.

Eine Pflicht zur Vollkonsolidierung besteht nach den Rechnungslegungsvorschriften des OR immer dann, wenn die Gesellschaft stimmenmässig beherrscht wird [20]. Auch nach anerkannten Rechnungslegungsstandards (Swiss GAAP FER, IFRS, US GAAP) ist für eine Vollkonsolidierung i. d. R. eine stimmen- oder kapitalmässige Beherrschung erforderlich [21].

Klar ist, dass mit Bezug auf vollkonsolidierungspflichtige Gesellschaften ein Konzernverhältnis i. S. v. Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG besteht. Ob auch teilkonsolidierungspflichtige Gesellschaften von diesem Begriff umfasst sind, ist weniger klar. Da aber bereits Art. 26a Abs. 1 VStV für die Tochter-Mutter-Dividenden bei einer wesentlichen Beteiligung von 20% von einem Konzernverhältnis ausgeht und das Meldeverfahren zulässt, ist diese Frage tendenziell zu bejahen.

**4.3 Geldwerte Leistungen an inländische Schwestergesellschaften.** Geldwerte Leistungen im inländischen Konzernverhältnis liegen somit immer dann vor, wenn zwischen konzernmässig verbundenen Gesellschaften geld-

werte Leistungen erbracht werden (vgl. *Abbildung 1*). Dies umfasst naturgemäss nicht bloss geldwerte Leistungen an Muttergesellschaften (welche von Art. 26a VStV erfasst werden), sondern auch Leistungen an (konzernmässig verbundene) Schwestergesellschaften oder Grossmuttergesellschaften (welche von Art. 26a VStV nicht erfasst werden).

Der Umstand, dass Art. 26a VStV nur das Meldeverfahren für Dividenden zulässt, welche an die unmittelbare Obergesellschaft ausgerichtet werden, ergibt sich aus dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 26a Abs. 1 VStV und nicht etwa aus der Marginalie der Bestimmung. Letztlich ist diese Beschränkung historisch bedingt, da die Bestimmung in der bis zum 1. Januar 2009 geltenden Fassung auf Bardividenden anwendbar war, welche naturgemäss nur an eine (direkte) Muttergesellschaft ausgerichtet werden konnten.

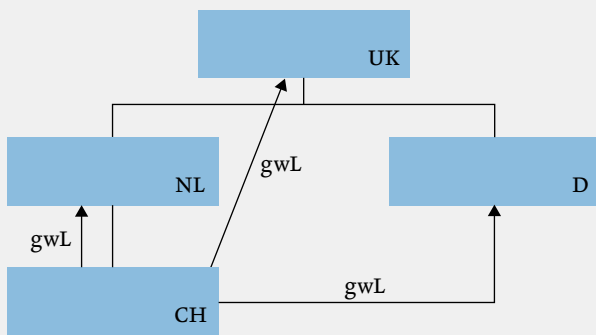
Aus der Verwendung der Marginalie «Dividenden im Konzernverhältnis» in Art. 26a VStV kann aber keineswegs geschlossen werden, dass der (vergleichsweise enge) Tatbestand von Art. 26a Abs. 1 VStV nun auch für die Interpretation des Begriffs des «Konzernverhältnisses» von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG herangezogen werden kann. Dies zeigt sich nicht zuletzt daran, dass der Tatbestand der «Dividendenausschüttung» [22] (welcher stets das Tochter-Mutter-Verhältnis betrifft) nun bewusst um den Begriff der geldwerten Leistungen erweitert wurde (welcher eben auch Leistungen an andere Konzerngesellschaften umfasst).

Somit muss gestützt auf Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG bei geldwerten Leistungen an Schwestergesellschaften seit dem 15. Februar 2017 u. E. zwingend das Meldeverfahren gewährt werden, wenn die Schwestergesellschaft gemäss Art. 21 ff. VStG zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist [23] und somit das Rückerstattungsverfahren gemäss Art. 20 Abs. 1 VStG bloss zu unnötigen Umtrieben führen würde.

Analog gilt dies auch für geldwerte Leistungen an indirekte Obergesellschaften, welche konzernmässig mit der leistenden Gesellschaft verbunden sind (vgl. *Abbildung 2*). Auch muss bei Rückerstattungsbeziehung, z. B. der inländischen Grossmuttergesellschaft, gestützt auf Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG das Meldeverfahren gewährt werden.

**4.4 Grenzüberschreitendes Konzernverhältnis.** Im grenzüberschreitenden Verhältnis wird das Meldeverfahren gemäss der Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 immer nur dann gewährt, wenn die Dividendenempfängerin an der Dividendenschuldnerin eine «wesentliche Beteiligung» hält. Eine ausländische Gesellschaft ist gemäss Art. 2 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 dann wesentlich an der schweizerischen Gesellschaft beteiligt, wenn sie mindestens über die Beteiligung verfügt, die sie nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen Staatsvertrag zur Beanspruchung einer zusätzlichen oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt. Enthält das massgebende Doppelbesteuerungsabkommen oder der andere Staatsvertrag keine Bestimmung über die zusätzliche oder vollständige Entlastung bei wesentlichen

Abbildung 3: **MELDEVERFAHREN IM GRENZÜBERSCHREITENDEN KONZERNVERHÄLTNIS**



Nach derzeit geltender Praxis berechtigen geldwerte Leistungen im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis nur dann zum Meldeverfahren, wenn diese an die direkte Mutter ausgerichtet werden. Art. 2 StEntV ist nur auf Dividenden (wozu praxisgemäss auch geldwerte Leistungen gezahlt werden) [26] an die direkte Muttergesellschaft anwendbar. Dies gilt selbst dann, wenn die geldwerten Leistungen bei einer amtlichen Kontrolle entdeckt werden, da Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar ist.

Richtigerweise gebietet Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG, dass das Meldeverfahren auch auf geldwerte Leistungen im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis angewendet wird. Somit ist es sowohl auf die geldwerten Leistungen an die direkte Mutter (im Umfang der vollen 35%) als auch an die im UK ansässige Grossmutter (im Umfang von 35%) und die in Deutschland ansässige Schwestergesellschaft (im Umfang von 20%) anwendbar.

Beteiligungen, so muss die ausländische Gesellschaft unmittelbar über mindestens 20% des Kapitals der schweizerischen Gesellschaft verfügen (Art. 2 Abs. 2 StEntV).

I. d. R. sind gemäss derzeitiger Praxis der ESTV nur Dividenden und geldwerte Leistungen, welche an die unmittelbare Muttergesellschaft erbracht werden, vom Anwendungsbereich des Meldeverfahrens erfasst [24], in gewissen Fällen auch Dividenden und geldwerte Leistungen an die mittelbare Muttergesellschaft [25]. Geldwerte Leistungen an konzernmässig verbundene Schwestergesellschaften sind jedoch gemäss ESTV in keinem Fall vom Meldeverfahren nach der Verordnung vom 22. Dezember 2004 erfasst.

Auch im internationalen Verhältnis ist u. E. aufgrund der Regel von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG das Meldeverfahren zwingend für geldwerte Leistungen an Schwestergesellschaften sowie indirekte Obergesellschaften zuzulassen (vgl. *Abbildung 3*). Dies gilt freilich nur dann, wenn feststeht, dass die Empfängerin der geldwerten Leistungen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen oder einen anderen Staatsvertrag rückerstattungsrechtlich ist, und jeweils nur im Umfang der rückerstattungsrechtlichen Quote.

Da für Schwestergesellschaften wie für indirekte Muttergesellschaften nach der von der ESTV angewendeten Direkt-

begünstigungsmethode in den meisten Fällen eine residuale Belastung von 15% verbleibt, könnte das Meldeverfahren in diesen Fällen im Umfang von 20% geltend gemacht werden. Im internationalen Verhältnis kommt der Verrechnungssteuer nämlich ohnehin bloss ein Fiskalzweck und kein Sicherungszweck zu.

Der Fiskalzweck wird durch die Ablieferung der residualen Verrechnungssteuer vollumfänglich erfüllt, wenn die Abkommensberechtigung der Empfängerin der geldwerten Leistungen erwiesen ist. Eine solch bloss teilweise Gewährung des Meldeverfahrens ist im Übrigen kein Novum. Auch die Verordnung vom 22. Dezember 2004 sieht eine bloss teilweise Gewährung des Meldeverfahrens vor, wenn die wesentliche Beteiligung des einschlägigen Staatsvertrags bloss zu einer zusätzlichen (nicht aber vollständigen) Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt (wie z. B. unter Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA).

Dass im VStG nun eine zwingende Vorschrift zur Durchführung des Meldeverfahrens im grenzüberschreitenden Verhältnis enthalten ist, ist ein Novum. Bisher beschränkte sich der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens nach VStG und VStV auf das innerstaatliche Verhältnis, bei dem sich die Rückerstattungsrechte aus Art. 21 ff. VStG ergibt. Im grenzüberschreitenden Verhältnis ergibt sich der (materielle) Anspruch auf das Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG nämlich nicht aus dem VStG, sondern aus einem Doppelbesteuerungsabkommen oder anderem Staatsvertrag. Deshalb wäre es denkbar, den Anspruch auf das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Verhältnis ins Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG), welches derzeit totalrevidiert wird, aufzunehmen.

**4.5 Praxis der ESTV.** Die ESTV gewährt praxisgemäss das Meldeverfahren auch seit dem 15. Februar 2017 bloss in den in Art. 24 ff. VStV sowie der Verordnung vom 22. Dezember 2004 vorgesehenen Fällen. Für geldwerte Leistungen an konzernmässig verbundene Schwestergesellschaften wie auch für indirekte Muttergesellschaften verweigert die ESTV die Anwendung des Meldeverfahrens trotz der klaren Bestimmung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG [27]. Diese Praxis ist u. E. mit dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG und dem gesetzgeberischen Willen schwer zu vereinbaren. Es wird höchste Zeit, dass die ESTV diesbezüglich ihre Praxis in naher Zukunft ändert oder dass ein entsprechender höchstgerichtlicher Entscheid ergeht. Andernfalls sollte eine – an sich nicht nötige – Ergänzung der VStV dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG zur Durchsetzung verhelfen und vom Bundesrat angestossen werden.

**4.6 Verzugszins bei verspätetem Meldeverfahren.** Sind die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG erfüllt, ist gemäss Art. 16 Abs. 2<sup>bis</sup> lit. a VStG auch dann kein Verzugszins geschuldet, wenn die Meldung gemäss Art. 20 Abs. 3 VStG nicht rechtzeitig erfolgt. Dies gilt nicht nur für verspätet gemeldete Dividenden und geldwerte Leistungen an die direkte Muttergesellschaft, sondern u. E. gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG

auch für geldwerte Leistungen an Schwestergesellschaften und Grossmuttergesellschaften.

Bei geldwerten Leistungen an eine ausländische Schwestergesellschaft, bei der die Schweiz ein residuales Besteuerungsrecht von z. B. 15 % hat, ist der Verzugszins somit nur auf der der Schweiz zustehenden Residualbelastung von 15 % und nicht auf 35 % geschuldet (vgl. dazu *Beispiel 1*).

**Beispiel 1:** Im Jahr 2015 erbringt die in der Schweiz ansässige B. AG geldwerte Leistungen von CHF 100 Mio. an ihre in Italien ansässige Schwestergesellschaft C. AG. Im Jahr 2020 deklariert B. AG dies und liefert der ESTV CHF 15 Mio. Verrechnungssteuer ab und meldet gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG CHF 20 Mio. Der Verzugszins von 5 % p. a. ist richtigerweise nur auf CHF 15 Mio. geschuldet (d. h. CHF 750 000 p. a., total CHF 3,75 Mio.). Die ESTV kann zudem gestützt auf Art. 64 Abs. 1 lit. c VStG u. U. eine Busse wegen verspäteter Meldung von maximal CHF 5 000 erheben. Gemäss derzeit geltender Praxis erhebt die ESTV aber Verzugszins auf CHF 35 Mio. (d. h. CHF 1 750 000 p. a., total also CHF 8,75 Mio.).

Die Verzugszinsfolgen greifen nach Praxis der ESTV auch bei geldwerten Leistungen zwischen inländischen Schwes-

tergesellschaften, obwohl hier gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG zwingend das Meldeverfahren gewährt werden müsste und somit gemäss der Regel von Art. 20 Abs. 3 VStG kein Verzugszins erhoben werden dürfte (vgl. *Beispiel 2*).

**Beispiel 2:** Im Jahr 2015 erbringt die in der Schweiz ansässige B. AG eine geldwerte Leistung von CHF 100 Mio. an ihre inländische Schwestergesellschaft C. AG. Im Jahr 2020 deklariert B. AG dies. Da gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG das Meldeverfahren gewährt werden muss, darf die ESTV gemäss Art. 20 Abs. 3 VStG keinen Verzugszins erheben. Gemäss derzeit geltender Praxis erhebt die ESTV aber Verzugszins auf CHF 35 Mio. (d. h. CHF 1 750 000 p. a., total also CHF 8,75 Mio.).

Besonders stossend wäre die Verweigerung des Meldeverfahrens und die damit verbundene Erhebung von Verzugszins in Fällen der Verletzung der Sperrfrist nach Art. 61 Abs. 2 und 4 DBG. Analog zur Praxis bei (gewissen [28]) nicht steuerneutralen Spaltungen müsste hier konsequent gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG das Meldeverfahren zugelassen werden und gemäss Art. 20 Abs. 2 VStG auf die Erhebung von Verzugszins verzichtet werden. ■

**Fussnoten:** 1) Art. 26a VStV (AS 2000, 2994). 2) Vgl. Merkblatt S-025.116 der ESTV vom Januar 2001 betreffend Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden aus Beteiligungen im schweizerischen Konzernverhältnis. 3) ESTV, 18.4.2007, in: Praxis der Bundessteuern, Art. 26a VStV Nr. 6. 4) ESTV, 18.4.2007, (Fn. 3), Art. 26a VStV Nr. 7. 5) AS 2008, 5073. 6) ESTV, 11.2.2009, (Fn. 3), Art. 26a VStV Nr. 11. 7) SR 672.203. 8) Vgl. Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, ASA 54 (1985/1986), 329 ff., 334; Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Art. 20 N 5; Baumgartner/Bossart Meier, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar VStG, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 20 VStG N 3. 9) BGE 94 I 472 = ASA 37 (1968/1969), 389 ff. 10) SR 672.203. Ferner die Verordnungen zum DBA-USA (SR 672.913.610), DBA-Deutschland (SR 672.933.61). 11) AS 2017, 497 ff. 12) BBl 2015, 5331 ff., 5355. 13) Art. 24 Abs. 2 VStV sowie Art. 26a

Abs. 3 VStV (vgl. dazu Teil 2 Ziff. 5.3). 14) BGE 115 Ib 274 E. 20c; 110 Ib 319 E. 6b; BGer, 5.10.2018, 2C\_470/2018, E. 6.2; BGer, 10.8.2017, 2C\_597/2016, E. 2.5.3; 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. 15) BGer, 23.11.2012, 2C\_689/2011, E. 2.4.1. 16) Vgl. hierzu Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann (Hrsg.), Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, Basel 2020, Art. 12 N 5 ff. 17) Stefan Oesterhelt, Verjährung der Verrechnungssteuer, EF 2017, 533 ff., 534. 18) Vgl. Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Amtshilfe, Basel 2020, § 21 N 145 ff. 19) Vgl. hierzu Duss/Helbing/Duss, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar VStG, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 4 N 118 ff. 20) Glanz/Zihler, Art. 963 N 11 ff., in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl., Zürich 2019. 21) Glanz/

Zihler, (Fn. 20), Art. 963 N 14. 22) Mit dem Wechsel des Wortlauts von «Bardividende» zu «Dividende» sollte klargestellt werden, dass neben Dividenden auch geldwerte Leistungen im Tochter-Mutter-Verhältnis von Art. 26a Abs. 1 VStV erfasst sind (vgl. ESTV, 11.2.2009, [Fn. 3], Art. 26a VStV Nr. 11). 23) Vgl. BVGer vom 12.1.2012, A-3549/2011, Erw. 3.2.4; Baumgartner/Bossart Meier, (Fn. 8), Art. 20 N 60. 24) Vgl. Übersicht bei Oesterhelt/Heuberger, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 10 N 80 ff. 25) So z. B. gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA-UK. 26) ESTV, 11.2.2009, (Fn. 3), Art. 26a VStV Nr. 11. 27) Vgl. Oesterhelt/Deiss, Aktuelle Entwicklungen Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, IFF Seminar Unternehmenssteuern vom 22./23. August 2017, Folie 20. 28) Vgl. hierzu Oesterhelt/Schreiber, Nicht steuerneutrale Spaltungen, FStR 2019, 14 ff., 27.