

Verteiler:

- Mitglieder der TREUHAND-KAMMER
- Schweizerischer Anwaltsverband
- Schweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten
- Tax Chapter der Swiss-American Chamber of Commerce
- SwissHoldings – Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne
- Treuhandsuisse
- Schweizerische Bankiervereinigung
- Economiesuisse
- IfA Schweiz – Schweizer Landesgruppe der International Fiscal Association
- Schweizerischer Gewerbeverband
- Schweizerischer Arbeitgeberverband
- Kaufmännischer Verband Schweiz
- veb.ch
- Public Affairs Ausschuss der TREUHAND-KAMMER
- FDP.Die Liberalen
- Schweizerische Volkspartei SVP
- Christlichdemokratische Volkspartei CVP
- Bürgerlich-Demokratische Partei Schweiz (BDP)
- Mitglieder der WAK-N und WAK-S

Zürich, 25. Februar 2015

## **Meldeverfahren bei Dividendenausschüttungen – Vernehmlassungsvorlage der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N)**

Sehr geehrte Damen und Herren

Am 19. Januar 2011 hat das Bundesgericht entschieden, dass die in Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung enthaltene 30-Tagefrist eine Verwirkungsfrist sei. Werde diese Frist nicht eingehalten, könne die Verrechnungssteuerforderung nicht durch Meldung erfüllt werden, auch wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt seien. Das Urteil betraf einen Steuerumgehungsfall, in welchem höchst zweifelhaft war, ob die Dividenden empfangende irische Zwischengesellschaft, welche über keine ausreichende Substanz verfügte, überhaupt Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer hatte.

Mit Verweis auf dieses Urteil hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Praxis deutlich verschärft, indem bei Überschreiten der Meldefrist die Anwendung des Meldeverfahrens neu verweigert wird und teils horrende Verzugszinsen für die ausstehende Verrechnungssteuerschuld in Rechnung gestellt

werden, auch wenn die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens unbestrittenermassen erfüllt sind. Sowohl internationale Konzerne wie auch lokale KMUs sahen bzw. sehen sich nach dem Bundesgerichtsurteil plötzlich teilweise existenzgefährdenden Verrechnungssteuerzahlungen und Verzugszinsrechnungen ausgesetzt. Bei den Unternehmen haben sich die Anzahl offener Verrechnungssteuerfälle seither massiv erhöht. Viele Gesellschaften haben die Erhebung von Verzugszinsen mittels Einsprachen angefochten.

Da die ESTV in Gesprächen mit Vertretern der TREUHAND-KAMMER nicht bereit war, eine sachgerechte Übergangspraxis zu entwickeln, musste über den politischen Weg versucht werden, eine für Industrie und Gewerbe vertretbare Lösung zu finden. Dies mündete in die parlamentarischen Initiativen Gasche (Nationalrat) und Niederberger (Ständerat).

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) wurde beauftragt, die vorliegende Gesetzesvorlage auszuarbeiten. Sie gab dazu der ESTV 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 den Vorentwurf verabschiedet und diesen in ein Vernehmlassungsverfahren geschickt. Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 6. März 2015.

## **1. Beurteilung der Vernehmlassungsvorlage**

Die TREUHAND-KAMMER begrüsst die parlamentarischen Initiativen, durch eine Änderung des Verrechnungssteuergesetzes eine sachgerechte, administrativ umsetzbare und wirtschaftsfreundliche Verrechnungssteuerpraxis zu schaffen, die gleichzeitig rechtlich auch begründbar ist. Der vorliegende Gesetzesentwurf geht in die richtige Richtung und hilft, den Wirtschafts- und Steuerstandort Schweiz zu stärken.

Die Praxisverschärfung der ESTV ist von entscheidender Bedeutung für den Reformbedarf beim Meldeverfahren und für das Verständnis und die Würdigung der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage. Aus diesem Grund ist daher zunächst auf diese faktische Praxisänderung einzugehen.

## **2. Hat eine Praxisänderung seitens der ESTV stattgefunden?**

Im erläuternden Bericht der WAK-N wird an verschiedenen Stellen behauptet, dass auf Seiten der ESTV nach dem 19. Januar 2011 keine Praxisänderung erfolgt sei. Dieser Darstellung ist entschieden entgegenzutreten, denn es existieren verschiedene konkrete Hinweise für eine Praxisänderung.

Bis zum erwähnten Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 hatte sich eine langjährige Praxis entwickelt, wonach das Meldeverfahren, vorbehältlich der Erfüllung aller materieller Voraussetzungen, auch bei einer verspäteten Einreichung der Meldeformulare gewährt wurde. Im weitern wurden in diesen Fällen von der ESTV nie Verzugszinsen erhoben. Die 30-tägige Meldefrist durfte von den steuerpflichtigen Unternehmen aufgrund des Prinzips von Treu und Glauben als Ordnungsfrist gewertet werden. Gemäss einer Erhebung der TREUHAND-KAMMER sind zahlreiche Deklarationen bekannt, bei denen die ESTV keine Verzugszinsen in Rechnung gestellt hat, obwohl die Meldeformulare im Wissen der ESTV mehr als 650 Tage zu spät eingereicht wurden.

Nach dem erwähnten Bundesgerichtsurteil hat es mehr als ein Jahr gedauert, bis sich auf Seiten der ESTV eine einheitliche neue Praxis entwickelte. Es sind zahlreiche Fälle bekannt, bei welchen die ESTV selbst nach dem 19. Januar 2011 die verspätete Einreichung der Meldeformulare vorbehaltlos und bewusst akzeptiert hat. Dabei wurden in Einzelfällen auch verspätete Meldungen von bis zu 350 Tagen akzeptiert, ohne dass dies zu irgendwelchen Beanstandungen geführt hätte. Die von der TREUHAND-KAMMER empirisch durch Stichproben nachgezeichnete liberale Praxis wird von zahlreichen weiteren Indizien bestätigt:

1. Gemäss den am 29. April 2014 auf der ESTV-Webpage publizierten „Fiskaleinnahmen des Bundes 2013“<sup>1</sup> haben die Verzugszinseinnahmen bei der Verrechnungssteuer im Jahr 2013 sprunghaft auf CHF 323 Millionen zugenommen. Bis und mit 2012 erreichten die jährlichen Erträge aus Bussen und Verzugszinsen nie die Grenze von CHF 50 Million. Die Einnahmen von CHF 323 Millionen sind höher als die gesamten Verzugszinsen aus den zehn vorausgegangenen Jahren zusammen. Mit Ausnahme des Meldeverfahrens bei Dividenden lassen sich keine plausiblen Gründe für diesen massiven Anstieg finden. Der extreme Anstieg der Verzugszinsen lässt sich nur durch die Verschärfung beim Meldeverfahren erklären.
2. Im Zuge der Praxisverschärfung sahen sich die Haftpflichtversicherungen der Steuervertreter plötzlich mit zahlreichen Haftpflichtfällen wegen verspäteter Meldung von Dividenden im Rahmen des Meldeverfahrens konfrontiert. Aus der Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid sind keine Haftpflichtfälle wegen Verletzung der Meldefrist bekannt.
3. Dass seitens der Steuerbehörden eine Praxisänderung erfolgt ist, geht auch aus einem Schreiben des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) an die Steuerbehörden der Niederlande hervor, in welchem von einer „nicht eleganten Praxisänderung“ seitens der ESTV bei der Auslegung der dreissigtägigen Meldefrist die Rede ist. Folglich sind andere Bundesbehörden ebenfalls der Meinung, dass vorliegend eine Praxisänderung erfolgt ist.
4. Aus einem kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts geht ebenfalls indirekt hervor, dass die ESTV die 30-Tagefrist als Ordnungsfrist interpretiert hat. Diesem Urteil lag, wie dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011, ein Steuerumgehungsfall zu Grunde. Aus dem gerichtlich festgestellten Sachverhalt geht hervor, dass die Dividenden ausschüttende Gesellschaft das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens und die Meldung der Dividendenausschüttung nach Ablauf der dreissigtägigen Meldefrist gestellt hat. Anders als im Sachverhalt, welcher dem Urteil vom 19. Januar 2011 zu Grunde lag, hat die ESTV das Meldeverfahren aber nicht wegen Verletzung der Meldefrist verweigert, obwohl deren Verletzung im vorliegenden Fall offensichtlich war. Als Grund für die Verweigerung des Meldeverfahrens wurde – absolut zutreffend – die fragliche Rückerstattungsbeziehung der luxemburgischen Aktionärin angeführt.

---

<sup>1</sup> <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00076/00698/01650/index.html?lang=de>

5. Im Weiteren hat die Anzahl der Fachartikel zum Meldeverfahren bei Dividenden in der steuerrechtlichen Literatur in den letzten beiden Jahren signifikant zugenommen. Während bis Mitte 2011 kaum je ein Artikel zu den Fristen beim Meldeverfahren verfasst wurde, finden sich seit drei Jahren zahlreiche Fachbeiträge in den einschlägigen Publikationen, die alle möglichen Aspekte des Meldeverfahrens beleuchten. Eine grosse Mehrheit der Autoren stellt dabei fest, dass eine Praxisänderung seitens der ESTV stattgefunden hat.
6. Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt, dass das Meldeverfahren ein Masseverfahren darstelle, welches ihr faktisch gar nicht ermögliche, die Fristen zu kontrollieren. Wären die Meldefristen von der ESTV bereits in der Vergangenheit als Verwirkungsfristen interpretiert worden, wäre es rechtsstaatlich höchst bedenklich gewesen, während mehr als einem Jahrzehnt die Einhaltung einer Verwirkungsfrist nicht durchzusetzen. Vor dem Bundesgerichtsentscheid gab es keinen Fall, in welchem die ESTV wegen Verletzung der Meldefrist Verzugszinsen verrechnet und/oder eine Ordnungsbusse verhängt hatte. Eine systematische Überprüfung erfolgte, aus rein fiskalistischen Überlegungen, erst im Zuge des Bundesgerichtsentscheids. Bereits der Umstand, dass erst nach dem Bundesgerichtsentscheid begonnen wurde, die Einhaltung der Meldefristen systematisch zu überprüfen, stellt dabei eine Praxisänderung dar!

Trotz dieser klaren Fakten hat die ESTV lange gewartet, in den einschlägigen und im Steuerrecht bekannten Publikationen eine Praxismitteilung zu veröffentlichen. Die ESTV hat am 23. April 2013 eine kurze einmalige Mitteilung im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) publiziert. Das SHAB ist jedoch in der Schweizer Steuerpraxis nicht als massgebender Informationskanal bekannt. Die Steuerpflichtigen und ihre Berater erwarten vielmehr die Publikation eines Kreis- oder Rundschreibens, bzw. eines offiziellen Merkblattes. Eine offizielle Mitteilung wurde demgegenüber erst am 28. Januar 2015 per E-Mail Newsletter versandt und auf der ESTV-Webpage aufgeschaltet.

In der Summe ist die Indizienlage erdrückend, dass die 30-Tagefrist während mehr als einem Jahrzehnt von der ESTV selber als Ordnungsfrist interpretiert und gehandhabt wurde. Selbst nach dem 19. Januar 2011 wurde einzelnen Unternehmen, trotz Nichteinhaltung der Meldefrist, das Meldeverfahren ohne Verzugszinsfolgen gewährt. Eine systematische Praxisverschärfung der ESTV erfolgte erst gegen Ende 2012. Betroffen sind damit vor allem diejenigen Unternehmen, welche vor dem Bundesgerichtsentscheid auf die bisherige Praxis der ESTV vertraut haben und sich auch einer krassen Ungleichbehandlung gegenüber Unternehmen ausgesetzt sehen, die selbst nach dem Bundesgerichtsentscheid von der liberalen Praxis profitiert haben. Die parlamentarischen Initiativen Niederberger und Gasche verfolgen vor allem auch das Ziel, diesen Unternehmen, welche der behördlichen Willkür seitens der ESTV zum Opfer gefallen sind, zu helfen. In diesem Kontext ist die vorliegende Vernehmlassungsvorlage zu würdigen.

### **3. Bundesverwaltungsgerichtsentscheid vom 28. Januar 2015**

Das Bundesverwaltungsgericht hat am 28. Januar 2015 ein Urteil gefällt, welches das Meldeverfahren in einem innerschweizerischen Verhältnis betrifft. Das Bundesverwaltungsgericht wiederholt in seinem Entscheid die frühere Auffassung, dass die 30-Tagefrist als Verwirkungsfrist zu qualifizieren sei. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig und wird mutmasslich an das Bundesgericht weitergezogen. Die TREUHAND-KAMMER teilt die Schlussfolgerungen des Bundesverwaltungsgerichts nicht. Das Urteil zeigt auf, dass dringender Bedarf für eine neue gesetzliche Grundlage besteht.

### **4. Vernehmlassungsvorlage**

#### **4.1 Einführung**

Die vorliegende Vernehmlassungsvorlage behandelt zwei Fragen, die es grundsätzlich auseinanderzuhalten gilt:

- (1) Ausgestaltung des Meldeverfahrens bezüglich Meldefrist (Art. 16 Abs. 2<sup>bis</sup> und 2<sup>ter</sup> sowie Art. 20 E-VStG) und
- (2) Übergangsbestimmung (Art. 70c E-VStG)

Die Vernehmlassungsvorlage enthält zusätzlich einen Minderheitsantrag. Dieser entspricht der unseres Erachtens tatsächlichen Darstellung der ESTV. Mit Ausnahme der Verlängerung der Deklarationsfrist von 30 auf 90 Tage trägt diese Minderheitsmeinung jedoch nichts zur Lösung des Problems bei und ist deshalb per se abzulehnen.

Die Mehrheitsmeinung interpretiert die 30-Tagefrist als Ordnungsfrist und nicht als Verwirkungsfrist und entspricht damit der herrschenden Lehre. Unterschiedliche Auffassungen bestehen jedoch bei der Ausgestaltung der Übergangsbestimmung.

#### **4.2 Ausgestaltung des Meldeverfahrens**

Gemäss Art. 16 Abs. 2<sup>bis</sup> E-VStG wird für die Anwendung des Meldeverfahrens explizit eine Meldung verlangt. Es besteht jedoch ein grosser Interpretationsspielraum, wie diese Voraussetzung zu interpretieren ist und wann eine korrekte Meldung vorliegt. Was passiert beispielsweise, wenn die ESTV selber im Rahmen einer Revision auf die Nichtbeachtung der Frist stösst? Wie ist sodann das Verhältnis zu Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV (so z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen)?

Der vorliegende Gesetzesentwurf ist in dieser Frage zwingend zu überarbeiten und zu präzisieren. Andernfalls besteht weiterhin ein wesentliche Risiko für neue Rechtsunsicherheiten. Sodann ist zu vermeiden, dass die Verwaltung die Voraussetzungen einer rechtsgenügenden Meldung im Rahmen eines Verordnungserlasses ungebührlich streng präzisiert und so die gewünschte wirtschaftsfreundliche Praxis faktisch aushebelt.

Aus rechtssystematischen Gründen sollte es für die Anwendung von Art. 16 Abs. 2<sup>bis</sup> E-VStG nicht entscheidend sein, ob eine Meldung vorliegt oder nicht. Stösst die ESTV somit im Rahmen einer Revision auf eine Dividendenausschüttung, die irrtümlicherweise nicht gemeldet worden ist, sollte das Meldeverfahren trotzdem gewährt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen hierfür klarerweise erfüllt sind. Alles andere würde zu einem administrativen Leerlauf führen, welcher mit dem Meldeverfahren ja gerade verhindert werden soll. Dies bedeutet aber keineswegs, dass die Meldung völlig irrelevant ist. Ist gar keine Meldung erfolgt und ist erst die ESTV im Rahmen einer Revision auf dieses Fehlverhalten gestossen, ist diesem Umstand - rechtssystematisch korrekt - im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens Rechnung zu tragen.

Wir schlagen daher folgende Änderung von Art. 16 Abs. 2<sup>bis</sup> VE-VStG vor:

*2<sup>bis</sup> Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn:*

- a. die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung erfüllt sind; und*
- b. ~~die Meldung erstattet wurde.~~*

Weiter gehen wir davon aus, dass der Wortlaut in Art. 20 Abs. 1 VStG gleich bleibt.

#### 4.3 Übergangsbestimmung: Kritik an den Rechtgleichheitsüberlegungen

Für die Ausgestaltung der Übergangsbestimmung sind die Ausführungen zur Praxisänderung der ESTV sowie die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Anwendbarkeit von neuem Verfahrensrecht entscheidend.

Gemäss Rechtsprechung hat neues Verfahrensrecht bei allen hängigen Verfahren Anwendung zu finden. Die Lösung der Kommissionsmehrheit, nach welcher die neuen Bestimmungen auf Verrechnungssteuerforderungen anwendbar sind, die ab dem Kalenderjahr 2011 entstanden sind, führt aber zu einer Einschränkung gegenüber der erwähnten Praxis. Offene Verrechnungssteuerveranlagungen, welche Steuerforderungen betreffen, welche vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 entstanden sind, fallen nämlich in Verletzung zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich der Gesetzesänderung. Daraus resultieren eine geradezu willkürliche Ungleichbehandlung und ein absurdes Ergebnis. Diejenigen Steuerpflichtigen nämlich, die in Unkenntnis des Bundesgerichtsurteils und im Vertrauen auf die bisherige liberale Praxis die Meldefristen als Ordnungsfristen interpretiert hatten und von der Praxisverschärfung seitens der ESTV besonders betroffen und der willkürlichen Rechtsanwendung der ESTV ausgesetzt sind, laufen nun definitiv ins Messer des Fiskus! Diejenigen Unternehmen, welche vom Urteil und der dadurch ausgelösten intensiven Diskussion Kenntnis hatten, würden mit der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung nun profitieren.

Eine solche gesetzgeberische Lösung läuft der Intention der parlamentarischen Initiativen Niederberger und Gasche jedoch stark zuwider. Es ist daher von grösster Bedeutung, dass die von der Mehrheit der WAK-N beschlossene Übergangsbestimmung abgeändert wird. Um das Anliegen der parlamentarischen

Initiativen Gasche und Niederberger verwirklichen zu können ist entscheidend, dass die Gesetzesänderung, in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts, auf sämtliche offenen Verrechnungssteuerforderungen zur Anwendung gelangen kann und dass insbesondere auch diejenigen Unternehmen profitieren, deren Verrechnungssteuerforderungen nach dem 1. Januar 2011 rechtskräftig entschieden worden sind. Nur mit einer solchen Bestimmung kann dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Gebot von Treu und Glauben Nachachtung verschafft werden. Der einzige Zweck der Übergangsbestimmung ist die Weiterführung und Sicherstellung der bis 2011 angewandten und bewährten liberalen Praxis betreffend Meldeverfahren. Es ist nicht beabsichtigt, mit dieser Übergangsbestimmung eine eigentliche Rückwirkungsklausel zu schaffen.

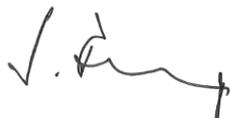
Wir schlagen daher folgende Übergangsbestimmung in Art. 70c VStG vor:

*Die Artikel 16 Absatz 2<sup>bis</sup> und 2<sup>ter</sup> und Artikel 20 sind auch auf Tatbestände anwendbar, welche vor Inkrafttreten der Änderungen vom ... eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder mittels einer rechtsgültigen Verfügung bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden. Erfüllt die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Artikel 16 Absatz 2<sup>bis</sup>, so wird auf ihr Gesuch der Verzugszins neu festgesetzt. Eine Differenz zugunsten der steuerpflichtigen Person wird ohne Vergütungszins zurückvergütet. Das Gesuch ist innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten dieser Änderung zu stellen.*

Wir ersuchen die angeschriebenen Verbände und Organisationen, von der Vernehmlassungsvorlage in unserem Sinne Gebrauch zu machen, um eine für die Schweizer Wirtschaft vertretbare Verrechnungssteuerpraxis zu schaffen und um so den Wirtschafts- und Steuerstandort Schweiz zu stärken. Es ist sowohl für lokale KMUs wie auch internationale Konzerne zentral, nicht aufgrund von ungebührlichen formellen Vorschriften horrenden bzw. sogar existenzgefährdenden Verrechnungssteuerrisiken ausgesetzt zu sein.

Für allfällige Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse  
TREUHAND-KAMMER



Dominik Bürgy  
Präsident

Tel. +41 79 300 93 59  
[dominik.buergy@ch.ey.com](mailto:dominik.buergy@ch.ey.com)



Dr. Markus R. Neuhaus  
Präsident Fachgruppe Steuern

Tel. +41 79 405 27 87  
[markus.neuhaus@ch.pwc.com](mailto:markus.neuhaus@ch.pwc.com)