

Die Bedeutung des Urteils 2C_756|2010 für das Meldeverfahren

Das Urteil des Bundesgerichts 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011 hat aufgrund der Qualifikation der 30-Tage Frist im verrechnungssteuerrechtlichen Meldeverfahren als Verwirkungsfrist für grossen Aufruhr gesorgt. Wie verhält es sich mit der Fristvorgabe von Art. 3 Abs. 2 der Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften? Ist diese Vorschrift im Gegensatz zur 30-Tage Frist von Art. 5 Abs. 1 dieser Verordnung als blosser Formvorschrift zu verstehen oder besteht gar ein Zusammenhang zwischen den beiden Vorschriften? Diese Frage soll im vorliegenden Artikel behandelt werden. Im Weiteren soll aufgezeigt werden, wo der 30-tägigen Frist in Übereinstimmung mit dem Urteil des Bundesgerichts 2C_756|2010 keine Bedeutung als Verwirkungsfrist zukommt. Der Artikel enthält zunächst ein paar kurze Ausführungen zum Meldeverfahren für Dividenden im Konzernverhältnis bevor dann auf das Urteil 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011 eingegangen wird und abschliessend im Anschluss an eine Auseinandersetzung mit dem Meldeverfahren gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommen oder ein Doppelbesteuerungsabkommen die Bedeutung dieses Urteils für das Meldeverfahren für Dividenden im Konzernverhältnis aufgezeigt wird.

Stephanie Purtschert Hess, MLaw, Sozialversicherungs-Fachfrau mit eidg. Fachausweis und dipl. Sozialversicherungsexpertin aus Horgen (ZH)

I. Das Meldeverfahren im Konzernverhältnis

1. Voraussetzungen

a) Das Meldeverfahren im inländischen Konzernverhältnis

Das Meldeverfahren kann in Anspruch genommen werden, wenn eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, eine kollektive Kapitalanlage oder ein Gemeinwesen unmittelbar zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Durch die Anwendung des Meldeverfahrens wird die Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der Steuer erfüllt (vgl. Art. 20 VStG¹ i.V.m. Art. 26a Abs. 1 VStV²).

¹ Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965, SR 642.21, Stand: 1. Januar 2014 (VStG).

Gesellschaften, welche die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllen, haben das Recht, nicht jedoch die Pflicht dieses in Anspruch zu nehmen (vgl. dazu die „kann“-Formulierung in Art. 20 VStG und Art. 26a Abs. 1 VStV). Wollen sie dieses Recht in Anspruch nehmen, ist dies der steuerpflichtigen Gesellschaft mitzuteilen. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat alsdann die Anwendung des Meldeverfahrens mittels amtlichem Formular (Formular 108³) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (**ESTV**) zu beantragen (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV). Das Meldeverfahren wird nur gewährt, wenn feststeht, dass die Kapitalgesellschaft, die Genossenschaft, die kollektive Kapitalanlage oder das Gemeinwesen, worauf die Steuer zu überwälzen wäre, Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätte (Art. 26a Abs. 3 VStV). Ein zu Unrecht in Anspruch genommenes Meldeverfahren führt zur nachträglichen Erhebung der Verrechnungssteuer unter Einschluss eines allfälligen Verzugszinses (vgl. Art. 26a Abs. 4 VStV und Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern⁴). Der Verzugszins liegt derzeit bei 5%|Jahr (Art. 1 Abs. 1 VO VStG Zins).

Anders als im grenzüberschreitenden Verhältnis (siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen unter b) ist das Meldeverfahren bei reinen Inlandsachverhalten immer wieder erneut zu beantragen, d.h. es gilt nicht für eine vordefinierte Zeitperiode (vgl. Art. 20 VStG i.V.m. Art. 26a Abs. 2 VStV). Mit anderen Worten, immer wenn eine Dividende fällig wird, für welche die Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der Steuer erfüllt werden soll, hat die steuerpflichtige Gesellschaft der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Formular 108 zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung (insbesondere Formular 103 im Fall der Aktiengesellschaft) unaufgefordert einzureichen (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV i.V.m. Art. 21 Abs. 1 VStV). Im Unterschied zum grenzüberschreitenden Verhältnis wird bei reinen Inlandsachverhalten für die Einreichung des Formulars 108 (nicht zu verwechseln mit den zusätzlich erforderlichen Formularen 823, 823B oder 823C im grenzüberschreitenden Verhältnis!) auf den Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht auf jenen der Ausrichtung der Dividende abgestellt (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV und Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaft-

² Verordnung über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV) vom 19. Dezember 1966, SR 642.211, Stand: 1. Januar 2014 (**VStV**).

³ Abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=de>.

⁴ Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996, SR 642.212, Stand: 1. Januar 1997 (**VO VStG Zins**).

ten⁵). Dividenden werden in aller Regel per Datum des entsprechenden Beschlusses der Generalversammlung fällig (vgl. dazu Art. 21 Abs. 2 und 3 VStV). Im Normalfall werden daher der Zeitpunkt der Fälligkeit und jener der Ausrichtung der Dividende nicht identisch sein. Dies hat Auswirkungen auf die Einhaltung der gesetzlich vorgegebenen 30-tägigen Frist zur Einreichung des Formulars 108. Gesetzliche Fristen können im Unterschied zu behördlichen Fristen nicht erstreckt werden. Es handelt sich daher um sog. Verwirkungsfristen.

Da Dividenden nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden dürfen, für den Beschluss über die Gewinnverwendung nach vorgängiger Prüfung der Statuten- und Gesetzeskonformität derselben durch die Revisionsstelle die Generalversammlung zuständig ist, werden Dividenden in der Schweiz in aller Regel gestützt auf die revidierte Jahresrechnung ausgerichtet (Art. 675 Abs. 2 OR⁶ i.V.m. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 2 OR und Art. 698 Abs. 2 OR). Zwischendividenden oder Interim dividenden aus dem Gewinnvortrag oder aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven sind aufgrund des zusätzlichen kostenmässigen und administrativen Aufwandes die Ausnahme, jedoch grundsätzlich möglich (vgl. dazu Art. 21 Abs. 2 VStV). Aufgrund der Vorschrift von Art. 21 Abs. 1 VStV sind viele Gesellschaften auch ohne Dividendenausschüttung verpflichtet, der ESTV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung das amtliche Formular zur Jahresrechnung (insbesondere Formular 103 im Fall der Aktiengesellschaft) unaufgefordert einzureichen.

b) Das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis, wo ein Doppelbesteuerungsabkommen oder ein Staatsvertrag vorliegt

Das Meldeverfahren kann nicht nur im Inlandverhältnis, sondern auch im grenzüberschreitenden Verhältnis in Anspruch genommen werden, sofern ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen (**DBA**) oder ein entsprechender Staatsvertrag besteht. Zuzufolge Art. 1 des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁷ ist der Bundesrat für die Aufstellung der Ausführungsbestimmungen zu diesen Abkommen zuständig. Gestützt auf Art. 2 Abs. 1 lit. a des vorgenannten Bundesgesetzes hat der Bundesrat die Verordnung über die Steuerentlastung schwei-

⁵ Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004, SR 672.203, Stand: 5. Dezember 2006 (**VO Steuerentlastung**).

⁶ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220, Stand: 1. Januar 2014 (**OR**).

⁷ Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951, SR 672.2, Stand: 1. Februar 2013 (**BG Doppelbesteuerung**).

zerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften erlassen. Als wesentliche Beteiligung gilt eine Beteiligung, die nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen Staatsvertrag wie etwa das Zinsbesteuerungsabkommen⁸ 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 Beteiligungen, so muss die ausländische Gesellschaft – analog der inländischen Regelung von Art. 26a Abs. 1 VStV - unmittelbar über mindestens 20% des Kapitals der schweizerischen Gesellschaft verfügen (Art. 2 VO Steuerentlastung).

Wie im Inlandverhältnis muss auch im grenzüberschreitenden Verhältnis das Meldeverfahren beantragt werden (vgl. Art. 3 VO Steuerentlastung). Dazu ist ein entsprechendes Gesuch bei der ESTV und zwar vor Fälligkeit der Dividenden einzureichen (Art. 3 Abs. 1 und 2 VO Steuerentlastung). Es handelt sich dabei um das Formular 823B im Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen (ohne DBA-USA) oder das Formular 823C im Anwendungsbereich des ZBstA^{9, 10}. Sind die Voraussetzungen für das Meldeverfahren erfüllt, wird die Bewilligung seitens der ESTV erteilt und gilt für die Dauer von drei Jahren (vgl. Art. 3 Abs. 4 VO Steuerentlastung).¹¹ Fallen die Voraussetzungen innerhalb dieser Dauer weg, besteht eine sofortige Meldepflicht gegenüber der ESTV (Art. 4 VO Steuerentlastung). Während der dreijährigen Gültigkeitsdauer des Meldeverfahrens meldet die Dividenden zahlende Gesellschaft die Ausrichtung einer Dividende innert 30 Tagen mit Formular 108 (Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung). Diese Vorgehensweise gilt selbst dann, wenn die Bewilligung des Meldeverfahrens noch nicht erteilt oder das Gesuch (Formular 823B oder 823C) aus wichtigen Gründen nicht rechtzeitig und damit vor Dividendenfälligkeit eingereicht wurde. Im letzteren Fall ist das Formular 108, welches innert 30 Tagen nach Ausrichtung einer Dividende einzureichen ist, zusammen mit dem Gesuch nachzureichen (vgl. Art. 5 Abs. 2 VO Steuerentlastung). Dar-

⁸ Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) – Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.81, Stand: 1. Juli 2013 (ZBstA).

⁹ Formulare abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=de>.

¹⁰ Vergleichbar der Aufwandbesteuerung besteht beim Meldeverfahren bei Erfüllung der Voraussetzungen das Recht, nicht jedoch die Pflicht dieses in Anspruch zu nehmen. Indem es zum Vorteil des Steuerpflichtigen ist, kann dieser Vorteil nicht zeitlich unlimitiert in Anspruch genommen werden. Vielmehr muss der Anspruch bei Nichtgeltendmachung infolge Zeitablaufs verwirken.

¹¹ Trotz der „kann“-Formulierung muss es sich hier – analog dem Konzept der Aufwandbesteuerung - um einen Rechtsanspruch handeln, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Eine ermessensweise Handhabung durch die ESTV wäre nicht haltbar und würde zu stossenden Ungleichbehandlungen und unnötigen Verfahren führen.

aus folgt, dass für den Fall, wo das Gesuch aus wichtigen Gründen nicht rechtzeitig eingereicht wurde, dieses zusammen mit dem Formular 108 und damit bis spätestens 30 Tage nach Ausrichtung einer Dividende noch nachgereicht werden kann (Art. 5 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 VO Steuerentlastung). Wird das Gesuch später eingereicht, würde das Meldeverfahren demzufolge nicht mehr bewilligt mit der Konsequenz, dass anstelle der Meldung die Entrichtung der Steuer tritt. Bei der 30-Tage Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung handelt es sich klarerweise um eine gesetzliche Frist und damit um eine Verwirkungsfrist, jedoch nicht um eine Verwirkungsfrist mit Bezug auf die rechtzeitige Einreichung des Formulars 108, sondern die rechtzeitige Beantragung des Meldeverfahrens, weshalb Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 2 VO Steuerentlastung zu sehen ist.

In Abweichung zum Meldeverfahren im Inlandverhältnis gilt für das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Verhältnis eine dreijährige Gültigkeitsdauer. Dieser doppelte Mechanismus (Gesuch plus Formular 108) ist im Inlandverhältnis nicht vorgesehen, weshalb die 30-tägige Frist zur Einreichung des Formulars 108 im Inlandverhältnis immer eine Verwirkungsfrist darstellt, weil damit bzw. mit dem Formular 108 das Meldeverfahren beantragt wird, dessen Beantragung zeitlich limitiert sein muss. Für das Meldeverfahren im grenzüberschreitenden Verhältnis bedeutet dies, dass dieses selbst bei verspäteter Einreichung des Formulars 108 noch angewendet werden müsste, sofern eine gültige Bewilligung für das Meldeverfahren vorliegt, da im grenzüberschreitenden Verhältnis dem Formular 108 grundsätzlich nicht die gleiche Bedeutung wie im Inlandverhältnis – nämlich die gleichzeitige Ersuchung um Bewilligung des Meldeverfahrens – zukommt. Wie bereits vorstehend ausgeführt, handelt es sich bei der Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung zwar um eine Verwirkungsfrist, jedoch nicht um eine für die rechtzeitige Einreichung des Formulars 108, sondern um eine für die rechtzeitige Beantragung des Meldeverfahrens. Dabei kann es keine Rolle spielen, ob das Meldeverfahren mittels Formular 108 oder mittels Gesuch (Formular 823B oder 823C) beantragt wird. Im Normalfall, d.h. bei Bestand eines gültigen Meldeverfahrens, kommt der 30-Tage Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung mit Bezug auf die Einreichung des Formulars 108 damit bloss die Bedeutung einer Ordnungsfrist, nicht jedoch jene einer Verwirkungsfrist zu. Letzteres ist nur der Fall bei Nichtbestand eines gültigen Meldeverfahrens. Diesfalls kann das Meldeverfahren – analog dem Inlandverhältnis – auch gestützt auf das Formular 108 beantragt werden. In diesem Fall wird die 30-Tage Frist für die Einreichung des Formulars 108 zur Verwirkungsfrist. Würde die Beantragung des Meldeverfahrens nur gestützt auf die

Einreichung des richtigen Formulars (823B resp. 823C anstelle 108) gewährt, könnte darin ein überspitzter Formalismus gesehen werden.

II. Urteil 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011

1. Sachverhalt (ohne Prozessverlauf)

Mit Datum vom 25. Juni 2007 beschloss die X AG mit Sitz im Kanton Zürich eine Dividende in der Höhe von CHF 14 Mio. per 25. September 2007 an ihre Mutter, die Y AG mit Sitz in Irland auszurichten. Am 8. April 2008 beantragte die X AG gestützt auf Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens für diese Dividende rückwirkend die Anwendung des Meldeverfahrens und reichte am 21. November 2008 schliesslich die entsprechenden Formulare 823C, 103 und 108 ein. Die ESTV verweigerte in der Folge eine Anwendung des Meldeverfahrens auf die per 25. September 2007 ausgerichtete Dividende, da das diese Dividende betreffende Formular 108 nicht innert 30 Tagen seit deren Ausrichtung eingereicht wurde.

2. Erwägungen

Zufolge den Ausführungen des Bundesgerichts handelt es sich bei der 30-tägigen Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung um eine gesetzliche Frist und damit eine Verwirkungsfrist. Das Bundesgericht führt weiter aus, dass weder rigorose Formvorschriften vorliegen noch formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe gehandhabt werden, so dass von einem überspitzten Formalismus gesprochen werden könnte.

3. Dispositiv

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde infolge Unbegründetheit abgewiesen. Dies vor dem Hintergrund, dass die Anwendung des Meldeverfahrens in Nichtbeachtung der 30-tägigen Verwirkungsfrist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung von der ESTV zu Recht verweigert wurde und darin kein überspitzter Formalismus zu sehen ist.

III. Das Meldeverfahren gestützt auf das ZBstA oder ein DBA

1. Das Meldeverfahren gestützt auf das ZBstA

Im Verhältnis zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft besteht das ZBstA. Dieses sieht in Art. 15 Abs. 1 vor, dass Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert werden, sofern die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mind. 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält, die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist, nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

Erhält demzufolge eine in der Schweiz steuerlich ansässige Kapitalgesellschaft eine Dividende ihrer im Raum der Europäischen Gemeinschaft ansässigen Tochtergesellschaft, ist diese Zahlung unter dem ZBstA dem Grundsatz nach vollständig von einer Besteuerung im Quellenstaat befreit. Es findet mithin keine pauschale Steueranrechnung statt.¹² Eine solche ist nur gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen möglich, das nur eine teilweise Entlastung von der Besteuerung im Quellenstaat vorsieht (siehe dazu die weiteren Ausführungen unter Ziff. 2 hiernach). Unter dem ZBstA ist jedoch eine vollständige Entlastung von der Besteuerung im Quellenstaat vorgesehen. Es verbleibt mithin keine Sockelsteuer.

Ist die Dividenden zahlende Gesellschaft eine schweizerische Gesellschaft, ist die VO Steuerentlastung für das Meldeverfahren zu konsultieren (vgl. Art. 1 Abs. 2 VO Steuerentlastung). Die VO Steuerentlastung regelt das Meldeverfahren für beide Fälle, d.h. sowohl jene der vollständigen als auch jene der teilweisen Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle (vgl. dazu Art. 1 Abs. 1 VO Steuerentlastung). Sind die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA erfüllt, liegt eine wesentliche Beteiligung im Sinne der VO Steuerentlastung vor, aufgrund derer das Meldeverfahren nach der VO Steuerentlastung angewendet werden kann, sofern mittels Formular 823C darum ersucht wurde. Macht die Dividenden zahlende schwei-

¹² Vgl. dazu Art. 15 Abs. 3 ZBstA, wonach bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, unberührt bleiben. Ungünstigere Regelungen finden folglich keine Anwendung.

zerische Gesellschaft davon Gebrauch, hat sie die Ausrichtung einer Dividende an die Mutter unaufgefordert innert 30 Tagen mittels Formular 108 der ESTV zu melden. Die Bewilligung des Meldeverfahrens gestützt auf das Formular 823C ist drei Jahre gültig. Eine verspätete Einreichung des Formulars 108 kann daher nicht schädlich sein, solange ein gültiges Meldeverfahren besteht, da aufgrund des Meldeverfahrens keine Steuer abzuführen ist. Mithin kann es sich in diesem Fall bei der Einreichung des Formulars 108 innert 30 Tagen um nicht mehr als eine blosse Formvorschrift handeln. Umgekehrt muss die verspätete Einreichung des Formulars 823C oder auch des Formulars 108 schädlich sein, weil oder wenn damit um das Meldeverfahren ersucht wird. Diese ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 2 und Abs. 1 VO Steuerentlastung.¹³ Besteht kein gültiges Meldeverfahren ist die Verrechnungssteuer zum derzeitigen Satz von 35% plus ein allfälliger Verzugszins¹⁴ von derzeit 5%|Jahr abzuführen (vgl. Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG und Art. 1 Abs. 1 VO VStG Zins). Die abgeführte Verrechnungssteuer kann gestützt auf das ZBstA vollumfänglich zurückgefordert werden (sog. 0-Satz Verfahren), sofern die Voraussetzungen der Rückerstattung erfüllt sind, nicht jedoch ein allfälliger Verzugszins. Da dem Quellenstaat – vorliegend der Schweiz – unter dem ZBstA für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen kein Besteuerungsrecht zukommt, kann der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in diesen Fällen nicht infolge Zeitablaufs untergehen (vgl. dazu Art. 32 VStG).^{15, 16} Ein nicht geltend gemachter Rückerstattungsantrag wird allerdings auch nicht zu Gunsten des Rückerstattungsberechtigten verzinnt.

Kein Anspruch auf Rückerstattung würde mit Bezug auf einen allfälligen Verzugszins bestehen, weshalb dieser Thematik hier noch einige Zeilen gewidmet werden sollen: Besteht ein

¹³ Nichts anderes sieht das Urteil 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011 vor, da in diesem Fall kein gültiges Meldeverfahren bestanden hat und damit mit dem Formular 108, welches zusammen mit dem Gesuch 823C verspätet, d.h. nicht innert 30 Tagen seit Ausrichtung der Dividende eingereicht wurde, um das Meldeverfahren ersucht wurde. Damit kam der 30-Tage Frist in diesem Fall die Bedeutung einer Verwirkungsfrist zu.

¹⁴ Siehe dazu die Ausführungen im nachfolgenden Abschnitt.

¹⁵ Vgl. dazu auch die Ausführungen des Bundesgerichts, wonach ein Rückerstattungsanspruch aufgrund eines DBA nicht zur Anwendung eines in der VStV vorgesehenen Meldeverfahrens berechtigt. Analoges muss für den Rückerstattungsanspruch aufgrund des ZBstA gelten, so dass auch Art. 32 VStG keine Anwendung finden kann (Urteil 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011, Erw.2.2).

¹⁶ Art. 7 (Verjährung) des Zinsbesteuerungsgesetz (ZBstG) – Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft vom 17. Dezember 2004 (SR 641.91; Stand: 1. Februar 2013) findet nur auf Zinszahlungen, nicht jedoch auf Dividenden Anwendung, auf welchen zufolge Art. 15 ZBstA kein Steuererrückbehalt vorzunehmen ist. Wo keine Steuer zu entrichten ist, kann grundsätzlich auch nicht die Meldung anstelle der Entrichtung der Steuer treten. Indem unter internem Recht die Verrechnungssteuer jedoch ohne gültiges Meldeverfahren automatisch erhoben wird, gestattet die VO Steuerentlastung die Anwendung des Meldeverfahrens auch für die Fälle des ZBstA. Kommt die VO Steuerentlastung zur Anwendung, gilt auch die Verwirkungsfrist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung. Diese stellt kein Problem dar, wenn das Meldeverfahren gestützt auf die VO Steuerentlastung nicht in Anspruch genommen wird, mithin die Verrechnungssteuer abgeführt und anschliessend gestützt auf das ZBstA wieder zurückgefordert wird.

gültiges Meldeverfahren gestützt auf das ZBstA, kann die bloße nicht rechtzeitige Einreichung des Formulars 108 gemäss den vorstehenden Ausführungen keine Verzugszinsen auslösen, da anstelle der Entrichtung die Meldung der Steuer tritt und ein Verzugszins nur bei verspäteter Entrichtung der Steuer geschuldet ist (vgl. Art. 1 Abs. 1 VO VStG Zins). Wo keine Steuer zu entrichten ist, kann demzufolge auch kein Verzugszins anfallen. Besteht kein gültiges Meldeverfahren sollte im Anwendungsbereich des ZBstA für den Verzugszins das Gleiche gelten, da aufgrund des ZBstA dem Quellenstaat keine Steuerhoheit zukommt. Indem im Quellenstaat keine Steuer geschuldet ist, kann auch kein Verzugszins greifen. Dies kann sich nicht dadurch ändern, dass die Nichtbesteuerung im Quellenstaat wie bspw. der Schweiz in den Fällen, wo kein Meldeverfahren Anwendung findet, über eine vollständige Rückerstattung der nach internem Recht erhobenen Verrechnungssteuer erreicht wird. Im Resultat ist der Quellenstaat nicht zu einer Besteuerung und damit auch nicht zur Erhebung von Verzugszinsen berechtigt. Andernfalls würden Verzugszinsen auf einem fiktiven (da nicht geschuldet) Steuerbetrag erhoben.

2. Das Meldeverfahren gestützt auf ein DBA

Liegt kein Mutter-, Tochterverhältnis im Sinne von Art. 15 ZBstA im Verhältnis zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz vor, liegt allenfalls ein DBA vor, das für Dividendenzahlungen in Anspruch genommen werden kann. Zuzug des OECD Musterabkommens¹⁷ können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD MA). Für die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Dividenden zahlenden Gesellschaft sind jedoch durch die dem OECD MA nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen Grenzen vorgesehen. Bei der im Ansässigkeitsstaat verbleibenden und damit nicht rückforderbaren Steuer handelt es sich um die sog. Sockelsteuer. Diese beträgt unter den dem OECD MA nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen in aller Regel max. 15% es sei denn, die nutzungsberechtigte Dividendenempfängerin ist zu mindestens 25% unmittelbar am Kapital der Dividenden zahlenden Gesellschaft beteiligt. Im letzteren Fall beträgt die Sockelsteuer nur max. 5%. Aus Sicht der schweizerischen Verrechnungssteuer zum Satz von derzeit 35% bedeutet dies, dass max. 20% resp. 30% auf einer Dividende, die in einen Vertragsstaat ausbe-

¹⁷ Model Tax Convention on Income and Capital as of July 22, 2010 (version 2012), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm> (OECD MA).

zahlt wird, zurückgefordert werden können. Dazu ist der ESTV ein amtliches Formular einzureichen. Bei den verbleibenden max. 15% resp. 5% der schweizerischen Verrechnungssteuer handelt es sich aus Sicht des Vertragsstaates um die nicht rückforderbare Sockelsteuer, mithin jene Steuerbelastung, zu deren Erhebung die Schweiz aufgrund des massgebenden Doppelbesteuerungsabkommens berechtigt ist, indem Dividenden unter dem jeweilig massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen auch im Ansässigkeitsstaat der Dividenden zahlenden Gesellschaft besteuert werden können. Im umgekehrten Fall, wo eine Dividende aus einem Vertragsstaat in die Schweiz bezahlt wird, ist die schweizerische Dividendenempfängerin aufgrund eines dem OECD MA nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommens berechtigt, die pauschale Steueranrechnung, mithin eine Entlastung von den schweizerischen Steuern, zu beantragen. Die Ausführungsbestimmungen zur pauschalen Steueranrechnung finden sich in der VO pStA, welche der Bundesrat gestützt auf Art. 1 und 2 lit. e + f BG Doppelbesteuerung erlassen hat. Zuzufolge der VO pStA gelten als Erträge Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, nicht jedoch Dividenden, für die bei den Einkommens- resp. Gewinnsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden eine besondere Steuerermässigung wie bspw. jene von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG¹⁸ oder Art. 69 DBG gewährt wird (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 und 4 VO pStA). Die pauschale Steueranrechnung kann demzufolge sowohl von in der Schweiz ansässigen natürlichen als auch juristischen Personen beantragt werden (vgl. Art. 2 Abs. 1 VO pStA). Die Beantragung erfolgt jedoch auf unterschiedliche Weise: Bei den natürlichen Personen in der Regel über die Steuererklärung (Deklaration der Bruttoerträge ohne Abzug der Steuer), bei den juristischen Personen dagegen über ein amtliches Formular. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden für die Zwecke der pauschalen Steueranrechnung den juristischen Personen gleichgestellt, mithin – analog der Mehrwertsteuer – als eigenes Rechtssubjekt angesehen (vgl. Art. 2 Abs. 2 VO pStA sowie Art. 10 Abs. 1 MWSTG¹⁹). Anders als die juristischen Personen füllen sie jedoch keine eigene Steuererklärung aus. Vielmehr wird das Einkommen und Vermögen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet und ist daher in den Steuererklärungen der Teilhaber zu finden (vgl. Art. 10 Abs. 1 DBG). Damit kann die pauschale Steueranrechnung bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften – anders als bei den natürlichen Personen – nicht über die Steuererklärung geltend gemacht werden. Dies vor dem Hintergrund, dass der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung nicht den Teilhabern als natürli-

¹⁸ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.11, Stand: 1. Januar 2014 (**DBG**).

¹⁹ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009, SR 641.20, Stand: 1. Januar 2014 (**MWSTG**).

che Personen, sondern vielmehr der Kollektiv- resp. Kommanditgesellschaft zusteht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sie im Gegensatz zu den juristischen Personen keine eigene Steuererklärung haben. Auch juristische Personen haben die pauschale Steueranrechnung – wo diese möglich ist – mittels amtlichem Formular zu beantragen. Dies vor dem Hintergrund, dass es in der Steuererklärung für juristische Personen – im Unterschied zu den natürlichen Personen – kein Ergänzungsblatt zum Wertschriftenverzeichnis resp. eine separate Rubrik zur pauschalen Steueranrechnung gibt. Vielmehr ist diese in der Jahresrechnung enthalten und daher – ohne separate Rubrik in der Steuererklärung – aus der Steuererklärung nicht ersichtlich. Da die pauschale Steueranrechnung nur für Erträge beansprucht werden kann, für welche nicht ohnehin bereits eine Ermässigung vorgesehen ist, ist sie bei juristischen Personen grundsätzlich nur bei Beteiligungen unter 10% ein Thema. Bei natürlichen Personen ist sie dagegen kein Thema, wenn diese im Genuss der ordentlichen Aufwandbesteuerung stehen (vgl. Art. 3 Abs. 1 VO pStA i.V.m. Art. 4 Abs. 1 VO pStA). Ist die ordentliche Aufwandbesteuerung auf Bundes- oder Kantons- und Gemeindeebene beschränkt, kann die pauschale Steueranrechnung zumindest teilweise beansprucht werden (vgl. Art. 4 Abs. 2 VO pStA). Gleiches gilt für Personen, die im Genuss der modifizierten anstelle der ordentlichen Aufwandbesteuerung stehen (vgl. Art. 4 Abs. 3 VO pStA). Die pauschale Steueranrechnung wird nur auf Antrag gewährt (Art. 13 Abs. 1 VO pStA). Der Antrag auf pauschale Steueranrechnung erlischt, wenn er nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, gestellt wird (Art. 14 Abs. 2 VO pStA).

Im Bereich der DBA bezieht sich das Meldeverfahren gestützt auf die VO Steuerentlastung nur auf jenen Steueranteil, der unter dem jeweiligen DBA zurückgefordert werden kann, mithin nicht Sockelsteuer ist. Ist eine Steuer geschuldet wie dies mit der Sockelsteuer der Fall ist und wird diese nicht rechtzeitig abgeführt, fallen zusätzlich zur Steuer Verzugszinsen an. Anders als beim ZBstA kann es im Anwendungsbereich der DBA demzufolge in den Fällen, wo eine Steuer zu entrichten ist und diese verspätet entrichtet wird, zu Verzugszinsfolgen kommen.

Bei reinen Inlandsachverhalten kommt weder das ZBstA noch ein DBA zur Anwendung. Der auf den von einem Inländer ausgegebenen Dividenden erhobenen Verrechnungssteuer kommt in diesem Fall eine reine Sicherungsfunktion für Einkommens- resp. Gewinnsteuerzwecke zu. Mithin kann die abgeführte Verrechnungssteuer bei korrekter Steuerdeklaration von juristi-

schen Personen mittels amtlichem Formular (Formular 25) und von natürlichen Personen in der Regel über die Steuererklärung zurückgefordert werden.

IV. Bedeutung des Urteils 2C_756|2010 für das Meldeverfahren

Im Urteil 2C_756|2010 vom 19. Januar 2011 ging es um einen Fall im Anwendungsbereich des ZBstA, für welchen das Meldeverfahren gestützt auf die VO Steuerentlastung beantragt wurde. Die Beantragung des Meldeverfahrens mittels Formular 108 und Gesuch 823C erfolgte verspätet, d.h. nicht innert 30 Tagen nach Ausrichtung der Dividende, welche per 25. September 2007 ausgerichtet wurde. Mithin wurde die Anwendung des Meldeverfahrens infolge unbenutzten Fristablaufs verweigert. Indem das Meldeverfahren beantragt wurde, kommt die Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung zum Zuge. Dabei handelt es sich um eine gesetzliche Frist und damit eine Verwirkungsfrist. In deren Handhabung als Verwirkungsfrist für die Beantragung des Meldeverfahrens kann kein überspitzter Formalismus erblickt werden.

Die Konsequenz des Urteils hätte die Abführung der Verrechnungssteuer sein müssen, welche anschliessend gestützt auf das ZBstA vollumfänglich zurückgefordert werden kann. Dem Anspruch auf Rückerstattung ist keine zeitliche Limite gesetzt. Da die Schweiz unter dem ZBstA kein Besteuerungsrecht für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen hat, ist sie auch nicht zur Erhebung von Verzugszinsen berechtigt. Damit liegt im Resultat – abgesehen von der Liquiditätssituation – grundsätzlich die gleiche Situation vor, wie wenn das Meldeverfahren bewilligt worden wäre. Indem das ZBstA Anwendung findet, findet das Einzelabkommen zwischen der Schweiz und Irland keine Anwendung, da dieses nur subsidiär, d.h. im Falle einer günstigeren steuerlichen Regelung, zu berücksichtigen ist.

Das Urteil 2C_756|2010 ist im Ergebnis absolut nicht zu beanstanden²⁰, es ist jedoch zu beachten, dass die 30-Tage Frist von Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung nur als Verwirkungsfrist mit Bezug auf die rechtzeitige Beantragung des Meldeverfahrens und nicht die blosser rechtzeitige Einreichung des Formulars 108 bei Bestand eines gültigen Meldeverfahrens gilt. Mit anderen Worten, Art. 5 Abs. 1 VO Steuerentlastung resp. die darin normierte Frist von 30 Tagen ist in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 2 derselben Verordnung zu sehen. Erst aus dieser Verbindung kann auf die Bedeutung der 30-Tage Frist als Verwirkungsfrist

²⁰ A.M. RENE MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerrechtlichen Meldeverfahren in ASA 80 Nr. 8 2011|2012, S. 469 ff.

geschlossen werden. In einer anderen Handhabung, d.h. der strikten Anwendung auf die bloße rechtzeitige Einreichung des Formulars 108 bei Bestand eines gültigen Meldeverfahrens, müsste dagegen ein überspitzter Formalismus erblickt werden. Im Weiteren ist zu beachten, dass der Anspruch auf Rückerstattung der abzuliefernden Verrechnungssteuer nicht Gegenstand des Urteils 2C_756|2010 war (siehe dazu die Ausführungen im vorangehenden Abschnitt).