

Neues Meldeverfahren für natürliche Personen bei der Verrechnungssteuer

Bericht der vom Eidgenössischen Finanzdepartement eingesetzten Arbeitsgruppe
Bund und Kantone

Zusammenfassung

In der Vernehmlassung zur Reform der Verrechnungssteuer (Stärkung des Fremdkapitalmarkts) ist von mehreren Teilnehmenden die Einführung eines freiwilligen Meldeverfahrens für natürliche Personen im Inland mit einer Beteiligungsquote von mindestens 10 Prozent vorgebracht worden. Der Vorsteher des EFD hat deshalb eine Arbeitsgruppe Bund und Kantone unter der Leitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit einer Prüfung beauftragt. Mit diesem Bericht kommt die Arbeitsgruppe diesem Auftrag nach.

Die Arbeitsgruppe hat zwei Ziele identifiziert, die mit einem solchen neuen Meldeverfahren erreicht werden könnten: die Beseitigung des Liquiditätsnachteils von Beteiligungsinhabern, der durch die Entrichtung der Verrechnungssteuer entsteht, und die Beseitigung der Übersicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern auf Beteiligungserträgen, die der Teilbesteuerung unterliegen.

Diesen Zielen stehen systemimmanente fiskalische Risiken gegenüber. Es ist dies zum einen ein höheres Inkassorisiko für die Verrechnungssteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern. Zum anderen geht für den Beteiligungsinhaber ein Anreiz verloren, die Steuererklärung rasch einzureichen und die Beteiligung sowie deren Erträge korrekt und vollständig zu deklarieren. Daraus können sich Mindereinnahmen für Bund und Kantone ergeben.

Aus rechtlicher Sicht beurteilt die Arbeitsgruppe die Massnahme kritisch. Sie wäre beschränkt auf Beteiligungen, die eine Mindestquote von 10% erreichen. Diese Beschränkung kann zwar damit begründet werden, dass solche Beteiligungen auch bei der Einkommenssteuer von einer privilegierten Behandlung profitieren (Teilbesteuerung). Das Bundesgericht hat diese Mindestquote indes als verfassungswidrig beurteilt. Mit dem neuen Meldeverfahren würde eine zusätzliche rechtsungleiche Behandlung qualifizierender Beteiligungsinhaber eingeführt.

Soll ein neues Meldeverfahren trotz dieser Bedenken eingeführt werden, sollte es Anwendung finden bei offenen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligungsinhaber, die mehr als 10% am Grund- oder Stammkapital halten und ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben.

Dabei sollte es nicht möglich sein, dass Gesellschaften für einen Teil ihrer Ausschüttung das neue Meldeverfahren anwenden und für einen anderen Teil die Verrechnungssteuer abliefern. Daraus ergibt sich ein titelbezogenes System, in welchem eine Titelpategorie entweder dem Verrechnungssteuerabzug oder der Meldung unterliegt. Dies ist für die Unternehmen weniger anspruchsvoll und damit weniger fehleranfällig und die Prüfung des Rückerstattungsantrags kann im Rahmen der allgemeinen Digitalisierungsbestrebungen automatisiert werden.

Vertieft werden müssten unter anderem die Rechtsfolgen für Fälle, in denen Meldungen nicht, zu spät oder zu Unrecht erfolgt sind oder wenn der Beteiligungsinhaber den Beteiligungsertrag nicht ordnungsgemäss in seiner Steuererklärung deklariert. In dieser Hinsicht ist sich die Arbeitsgruppe einig, dass eine Nichtdeklaration Folgen haben muss, da ansonsten mit merklichen Mindereinnahmen zu rechnen ist. Die diesbezüglichen Regelungen hätten einen wesentlichen Einfluss auf die Wahrung des Sicherungszwecks wie auch auf den administrativen Aufwand und die Abwicklungsrisiken für die Unternehmen. Es besteht in diesem Zusammenhang eine negative Korrelation zwischen der Wahrung des Sicherungszwecks einerseits und dem administrativen Aufwand und den Abwicklungsrisiken andererseits. Regelungen, die den Sicherungszweck wahren, verursachen höhere Abwicklungsrisiken und erfordern eine manuelle Bearbeitung. Sie erweisen sich damit mit Blick auf eine Automatisierung und Digitalisierung als hemmend.

Daneben müssten die technischen Voraussetzungen geschaffen werden, damit das neue Meldeverfahren mit einem zumutbaren Aufwand für Unternehmen und Steuerbehörden umgesetzt werden kann. Dies würde wesentliche Investitionen in die IT-Infrastruktur von Bund und Kantonen erfordern.

Zusammenfassend steht die Arbeitsgruppe dem neuem Meldeverfahren kritisch gegenüber. Es würde Beteiligungsinhaber rechtsungleich behandeln. Soll der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer aufrechterhalten werden, wäre das neue Meldeverfahren sodann mit erheblichen Abwicklungsrisiken für die Unternehmen verbunden. Zudem müssten Bund und Kantone zwingend erhebliche Investitionen in ihre IT-Infrastruktur vornehmen, damit die Prüfungen zumindest weitgehend automatisiert ablaufen können. Zieht man in Betracht, dass das neue Meldeverfahren nur einer Minderheit von Beteiligungsinhabern zugänglich wäre, ist fraglich, ob sich das Kosten-Nutzenverhältnis rechtfertigen lässt.

Sommaire

Dans le cadre de la consultation sur la réforme de l'impôt anticipé (renforcement du marché des capitaux de tiers), plusieurs participants ont proposé d'introduire une procédure de déclaration volontaire pour les personnes physiques en Suisse qui détiennent une quote-part de participation d'au moins 10 %. Le chef du Département fédéral des finances a chargé un groupe de travail composé de représentants de la Confédération et des cantons et dirigé par l'Administration fédérale des contributions d'analyser leur proposition. Le groupe de travail expose les résultats de son analyse dans le présent rapport.

Il a identifié deux objectifs qui pourraient être atteints avec cette nouvelle procédure de déclaration: premièrement, le désavantage en matière de liquidités auquel les détenteurs de participations sont confrontés en raison du versement de l'impôt anticipé serait écarté; deuxièmement, la garantie excessive concernant les impôts sur le revenu et la fortune qui grèvent les rendements de participations soumis à l'imposition partielle serait supprimée.

Ces objectifs sont associés cependant à des risques inhérents au système fiscal.

D'une part, il existerait un risque plus grand en matière d'encaissement de l'impôt anticipé et des impôts sur le revenu et la fortune. D'autre part, les détenteurs de participations ne seraient plus incités à remettre rapidement leur déclaration d'impôt et à déclarer correctement et intégralement leurs participations et leurs rendements. Il pourrait en résulter une diminution des recettes pour la Confédération et les cantons.

D'un point de vue juridique, le groupe de travail juge la mesure problématique. Elle serait limitée aux participations qui atteignent une quote-part minimale de 10 %. Cette restriction peut certes s'expliquer par le traitement privilégié qui est déjà accordé à ces participations sur le plan de l'impôt sur le revenu (imposition partielle). Cependant, le Tribunal fédéral a jugé la quote-part minimale contraire à la Constitution. La nouvelle procédure de déclaration introduirait une inégalité de traitement supplémentaire des détenteurs de participations qualifiées.

Si une telle procédure devait être instaurée malgré ces considérations, elle devrait s'appliquer aux distributions ouvertes de bénéfices faites par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives aux détenteurs d'une participation de plus de 10 % du capital-actions ou du capital social qui ont leur domicile fiscal en Suisse.

Dans ce cas, les sociétés ne devraient pas être autorisées à appliquer la nouvelle procédure de déclaration pour une partie seulement de leur distribution, et verser l'impôt anticipé pour l'autre partie. Elles devraient utiliser un système par titre dans lequel les titres d'une même catégorie seraient soumis soit à la déduction de l'impôt anticipé soit à la déclaration. Un tel système est moins exigeant pour les entreprises et donc source de moins d'erreurs. De plus, il permet d'automatiser l'examen des demandes de remboursement dans le cadre des efforts déployés d'une manière générale en matière de numérisation.

Les conséquences juridiques de l'omission d'une déclaration et du dépôt tardif ou indu d'une déclaration, ainsi que les conséquences juridiques d'une indication erronée du rendement d'une participation par son détenteur dans la déclaration d'impôt devraient être analysées de manière approfondie. À ce sujet, les membres du groupe de travail sont unanimes à dire qu'une omission de déclarer doit avoir des conséquences; sans quoi il faut s'attendre à une forte diminution des recettes. Les règles en la matière auraient une influence notable sur le maintien de la fonction de garantie de l'impôt et sur la charge administrative et les risques d'exécution pour les entreprises. Il existe à cet égard une corrélation négative entre ces aspects. En effet, les règles qui préservent la fonction de garantie de l'impôt entraînent une augmentation des risques d'exécution et

nécessitent un traitement manuel. Elles entravent ainsi les efforts d'automatisation et de numérisation.

Par ailleurs, les conditions techniques devraient être créées pour que la nouvelle procédure de déclaration puisse être appliquée par les entreprises et les administrations fiscales sans exiger de leur part un effort démesuré. À cet effet, la Confédération et les cantons devraient procéder à des investissements importants dans leur infrastructure informatique.

En résumé, le groupe de travail se montre critique envers la nouvelle procédure de déclaration. Elle créerait une inégalité de traitement entre les détenteurs de participations. De plus, elle ne permettrait de préserver la fonction de garantie de l'impôt qu'au prix de risques d'exécution considérables pour les entreprises. Enfin, elle nécessiterait des investissements conséquents dans l'infrastructure informatique de la Confédération et des cantons pour garantir au moins un déroulement aussi automatisé que possible des contrôles. Si l'on tient compte du fait que la nouvelle procédure de déclaration ne serait ouverte qu'à une minorité de détenteurs de participations, on peut se demander si le rapport coûts/bénéfice se justifie.

Inhalt

1 Auftrag der Arbeitsgruppe	7
2 Geltendes Recht	7
2.1 Die Verrechnungssteuer	7
2.2 Bestehende Meldeverfahren	8
2.2.1 Allgemeines	8
2.2.2 Meldeverfahren (auch) für natürliche Personen	9
2.2.3 Meldeverfahren im Konzernverhältnis	10
3 Ziele und Bewertungskriterien	10
3.1 Ziele	10
3.2 Bewertungskriterien	11
4 Die Ausgestaltung des Meldeverfahrens nP	12
4.1 Inhaltliche Ausgestaltung	12
4.1.1 Wer meldet?	12
4.1.2 Für welche Beteiligungsinhaber kann gemeldet werden?	12
4.1.3 Welche Erträge können gemeldet werden?	14
4.1.4 Ist das Meldeverfahren nP auch nur für einzelne Beteiligungsinhaber möglich?	14
4.1.5 Was geschieht, wenn die Meldung der Gesellschaft unterlassen wird, zu spät erfolgt oder unberechtigt war?	15
4.1.6 Was geschieht, wenn der Beteiligungsinhaber den Ertrag bzw. die Beteiligung nicht ordnungsgemäss deklariert?	16
4.2 Ablauf des Meldeverfahrens nP	17
5 Fazit und Empfehlungen	19

1 Auftrag der Arbeitsgruppe

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) hat dem Bundesrat im Vorfeld zur Vernehmlassung der Reform der Verrechnungssteuer (Stärkung des Fremdkapitalmarkts)¹ die Einführung eines *freiwilligen Meldeverfahrens für natürliche Personen im Inland mit einer Beteiligungsquote von mindestens 10 Prozent* (nachfolgend «Meldeverfahren nP») beantragt.² Der Bundesrat hat diese Massnahme nicht in die Vorlage aufgenommen.

In der Vernehmlassung ist dieses Anliegen von verschiedenen Teilnehmenden erneut vorgebracht worden. Der Vorsteher des EFD hat deshalb eine Arbeitsgruppe Bund und Kantone unter der Leitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit einer Prüfung beauftragt.

2 Geltendes Recht

2.1 Die Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer (VSt) ist eine vom Bund an der Quelle erhobene Steuer. Sie wird unter anderem auf Beteiligungserträgen erhoben, insbesondere auf Dividenden von inländischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie auf der Verteilung des Reinertrags von Genossenschaften. Die VSt beträgt 35% des steuerbaren Beteiligungsertrages.

VSt-pflichtig sind die inländischen Schuldner des Beteiligungsertrags, also Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Leitung in der Schweiz, die einen Beteiligungsertrag ausschütten. Sie haben die Steuer zu entrichten und diese durch entsprechende Kürzung des Beteiligungsertrags auf dessen Empfänger³ zu überwälzen. Wird die Überwälzung nicht vorgenommen, erfolgt praxisgemäss eine sogenannte «Aufrechnung ins Hundert». Denn im Verzicht der Parteien auf die Überwälzung der VSt liegt eine zusätzliche steuerbare Leistung. Für die Berechnung der geschuldeten VSt wird sie auf die Bruttoleistung, d.h. «ins Hundert» hochgerechnet.⁴

Beispiel: Eine Dividende von 100 wird ungekürzt an den Aktionär ausgeschüttet und die VSt wird nicht entrichtet. Aufgrund der ausgebliebenen Überwälzung wird die Ausschüttung von 100 als Nettobetrag (65%) - also nach Abzug der VSt - betrachtet. Demnach beträgt der Bruttobetrag der Ausschüttung 153.85 (100%). Davon hat der Beteiligungsinhaber 100 (65%) bereits erhalten und 53.85 (35%) werden bei der Gesellschaft nacherhoben. Für die Einkommenssteuer ist der Bruttobetrag der Ausschüttung, also 153.85, massgebend.

Die Gesellschaften haben die vorgeschriebenen Abrechnungen und Belege unaufgefordert bei der ESTV einzureichen und gleichzeitig die VSt zu entrichten (Prinzip der Selbstveranlagung). Wird die VSt zu spät entrichtet, ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

¹ Siehe dazu www.estv.admin.ch > Verrechnungssteuer Stempelabgaben > Verrechnungssteuer > Fachinformationen > Reform der Verrechnungssteuer.

² Siehe dazu die Medienmitteilung der WAK-N vom 5. November 2019.

³ Wenn in diesem Bericht von einer Person in der männlichen Form die Rede ist, ist die weibliche Form stets mitgemeint.

⁴ BGE 118 Ib 317, insbesondere S. 325.

Die Entrichtung der VSt bewirkt, dass Beteiligungserträge zunächst nur im Umfang von 65% beim Beteiligungsinhaber ankommen. Die VSt wird natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz auf Antrag und unter Vorbehalt weiterer Voraussetzungen vollständig zurückerstattet. Für die Zeit zwischen Entrichtung und Rückerstattung sieht das Verrechnungssteuergesetz keine Verzinsung der VSt vor.⁵ VSt-Guthaben natürlicher Personen werden in vielen Kantonen in einem vom kantonalen Recht bestimmten Zeitpunkt an die zu leistenden kantonalen Steuern angerechnet. Dieser Betrag wird auch entsprechend verzinst.

Eine zentrale Voraussetzung für den Rückerstattungsanspruch natürlicher Personen ist, dass diese in ihrer Steuererklärung die Beteiligung und den Beteiligungsertrag deklariert haben. Wird die Deklaration unterlassen, so verwirkt der Rückerstattungsanspruch.

Die drohende Verwirkung soll die Beteiligungsinhaber veranlassen, die mit der VSt belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, aus dem die steuerbaren Einkünfte erzielt wurden, ordnungsgemäss zu deklarieren. Für inländische Personen bezweckt die VSt somit die Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern resp. die Eindämmung der Steuerhinterziehung (Sicherungszweck). Die Erhebung im Zeitpunkt der Ausschüttung des Beteiligungsertrags führt auch zu einem reduzierten Inkassorisiko für die Kantone bei den Einkommens- und Vermögenssteuern.

Zuständig für die Beurteilung des Rückerstattungsantrags von inländischen natürlichen Personen und die Rückerstattung der VSt ist der Kanton, in dem diese Person am 31. Dezember des Jahres der Fälligkeit des Beteiligungsertrags ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat. In der Regel befriedigen die Kantone den Rückerstattungsanspruch, indem sie ihn mit den Einkommens- und Vermögenssteuern verrechnen. Überschüsse werden in bar ausbezahlt. Es steht den Kantonen frei, den Rückerstattungsanspruch gänzlich in bar zu befriedigen. Von dieser Möglichkeit machen jedoch nur wenige Kantone Gebrauch.

Für natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland stellt die VSt grundsätzlich eine endgültige Belastung dar und weist daher einen Fiskalzweck auf. Personen, deren Wohnsitzstaat mit der Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, können jedoch Anspruch auf Rückerstattung der VSt erheben, sofern sie die im betroffenen Abkommen aufgestellten Voraussetzungen erfüllen. Die Rückerstattung umfasst einen Teil der VSt oder die ganze VSt, je nach Ausgestaltung des jeweiligen Abkommens.

2.2 Bestehende Meldeverfahren

2.2.1 Allgemeines

Gemäss geltendem Recht kann die VSt-Pflicht in gewissen Fällen durch Meldung der steuerbaren Leistung anstelle der Entrichtung der VSt erfüllt werden. Das Gesetz sieht vor, dass der Bundesrat das Meldeverfahren für Kapitalerträge ermöglichen kann, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde.⁶ Der Bundesrat hat die zur Verfügung stehenden Meldeverfahren für Beteiligungsrechte auf Verordnungsstufe geregelt.⁷

⁵ Art. 31 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG), SR **642.21**.

⁶ Art. 20 VStG.

⁷ Art. 24 ff. der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV), SR **642.211**.

Die Arbeitsgruppe ist der Ansicht, dass das vorliegend geprüfte Meldeverfahren einer neuen gesetzlichen Grundlage bedürfte. Es kann nicht unter die bestehende Delegationsnorm subsumiert werden.

Die Grundzüge der bestehenden Meldeverfahren sollen nachfolgend kurz dargestellt werden. Bei allen bestehenden Verfahren ist die Meldung rechtlich nur zulässig, wenn der Empfänger des Beteiligungsertrags die Rückerstattung beanspruchen könnte.⁸

2.2.2 Meldeverfahren (auch) für natürliche Personen

Die Meldung für Beteiligungserträge ist in den folgenden Fällen möglich, unabhängig davon, ob der Empfänger des Beteiligungsertrags, resp. der geldwerten Leistung eine inländische natürliche oder juristische Person ist⁹:

- wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer einen Beteiligungsertrag betrifft, der in einem der Vorjahre fällig geworden ist (hierunter fallen verdeckte Gewinnausschüttungen).
- bei der Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Beteiligungsrechten zulasten der Reserven der Gesellschaft oder Genossenschaft (Gratisaktien und dergleichen);
- bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven;
- bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland;
- bei einer Fristverletzung beim Rückkauf eigener Beteiligungsrechte aus dem Geschäftsvermögen des Käufers.

In diesen Fällen füllen die ausschüttenden Gesellschaften das massgebliche Meldeformular aus und reichen es bei der ESTV ein. Die Formulare enthalten insbesondere Folgendes:

- die Art des gemeldeten Beteiligungsertrags, resp. der geldwerten Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung, Gratisaktien, Naturaldividende...);
- wann der Beteiligungsertrag fällig ist resp. geworden ist;
- Name und Adresse der Empfänger des Beteiligungsertrags;
- Beteiligungsquote der Empfänger und darauf entfallende Nominalbeträge;
- Betrag des Beteiligungsertrags pro Empfänger und im Total;
- Anteil des Beteiligungsertrags, welcher der VSt unterliegt inkl. der Angabe für welchen Teil die Meldung beansprucht wird und für welchen Teil die VSt entrichtet wird;
- Unterschrift der zeichnungsberechtigten Person(en) der Gesellschaft.

Im Folgenden wird exemplarisch der Ablauf des Meldeverfahrens zur Ausrichtung von Naturaldividenden dargestellt:

1. Von der ausschüttenden Gesellschaft wird das Gesuch um Meldung anstatt Entrichtung der VSt bei der ESTV eingereicht.
2. Die ESTV prüft die formellen Voraussetzungen. Sind diese erfüllt, bewilligt sie das Meldeverfahren unter Vorbehalt der Deklaration durch den Leistungsempfänger und erstattet dem Wohnsitzkanton der Leistungsempfänger eine Meldung.
3. Der Wohnsitzkanton prüft im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Empfänger der steuerbaren Leistung, ob die subjektiven Voraussetzungen (insbesondere die Deklaration und das Recht zur Nutzung) erfüllt sind.

⁸ Art. 24 Abs. 2 VStV und Art. 26 Abs. 3 VStV.

⁹ Art. 24 ff. VStV.

4. Die ESTV prüft im Nachgang, ob die steuerbare Leistung deklariert wurde. Wurde die steuerbare Leistung nicht deklariert, erhebt die ESTV bei der Gesellschaft die VSt.

Der gesamte Prozess dieses Meldeverfahrens bei Naturaldividenden erfolgt über zahlreiche manuelle Schriftenwechsel, die über verschiedene Abteilungen der beteiligten Steuerverwaltungen abgewickelt werden.

2.2.3 Meldeverfahren im Konzernverhältnis

Im Bereich der Konzerndividenden sind vorliegend folgende Meldeverfahren relevant:

- Im nationalen Verhältnis ist die Meldung der steuerbaren Leistung ab einer Beteiligungsquote von 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital möglich.¹⁰ Voraussetzung hierfür ist ein Gesuch. Die Meldung der steuerbaren Leistung ersetzt den auf die Meldung entfallenden Steuerabzug und die Rückerstattung vollständig.
- Im internationalen Verhältnis ist ein Meldeverfahren ab der im massgebenden DBA vorgesehenen Beteiligungsquote möglich. Diese liegt regelmässig bei 10 bis 25 Prozent. Enthalten das DBA oder andere völkerrechtliche Verträge keine Beteiligungsquote, sieht das nationale Recht 20 Prozent vor.¹¹ Im Verhältnis zur Europäischen Union (EU) ist – soweit das DBA keine Beteiligungsquote für qualifizierte Beteiligungen enthält – das AIA-Abkommen Schweiz-EU¹² massgebend, das eine Beteiligungsquote von 25 Prozent während eines Zeitraums von zwei Jahren vorsieht.

Voraussetzungen für das Meldeverfahren sind eine auf entsprechendes Gesuch hin erteilte vorgängige Bewilligung und ein Gesuch für die einzelne Gewinnausschüttung. Die Bewilligung gilt für drei Jahre. Die Meldung ersetzt den Steuerabzug im Umfang der im anwendbarem DBA vorgesehenen Entlastung.

3 Ziele und Bewertungskriterien

3.1 Ziele

Die Arbeitsgruppe hat zwei Ziele identifiziert, die mit dem Meldeverfahren nP erreicht werden könnten:

1. Beseitigung des Liquiditätsnachteils für Beteiligungsinhaber mit Beteiligungen von mind. 10% (qualifizierende Beteiligungsinhaber)
2. Beseitigung der Übersicherung bei qualifizierenden Beteiligungsinhabern

Zu 1: Zwischen der Ausschüttung des Beteiligungsertrags und somit der Ablieferung der darauf entfallenden VSt und der Rückerstattung der VSt steht dem Beteiligungsinhaber der VSt-Betrag nicht zur Verfügung. Wenn die VSt-Pflicht durch Meldung statt Entrichtung erfüllt wird, richtet die Gesellschaft dem Beteiligungsinhaber 100% des Beteiligungsertrags aus. Im Vergleich zur Entrichtung haben Beteiligungsinhaber bei der

¹⁰ Art. 26a VStV.

¹¹ Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, SR **672.203**.

¹² Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, SR **0.641.926.81**.

Meldung folglich einen Liquiditätsvorteil, da sie früher über den vollständigen Beteiligungsertrag verfügen können. Dieser Liquiditätsvorteil wird teilweise wieder dadurch relativiert, dass die provisorische Rechnung für die Einkommens- und Vermögenssteuern höher ausfallen kann.

Zu 2: Bei qualifizierten Beteiligungen (Beteiligungen von mindestens 10% am Grund oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) profitieren die Beteiligungsinhaber bei der Einkommenssteuer des Bundes und der Kantone von einer Teilbesteuerung. Auf Bundesebene unterliegen 70% der qualifizierenden Beteiligungserträge der Einkommenssteuer. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern sind es aufgrund bundesrechtlicher Vorschrift mindestens 50%. Im Ergebnis ist die Einkommens- und Vermögenssteuerbelastung auf diesen Erträgen bzw. den Beteiligungen auch bei einkommensstarken Personen in der Regel tiefer als der VSt-Satz von 35% und es liegt insofern – auch unter Berücksichtigung der jeweils anfallenden kantonalen Vermögenssteuern – eine Übersicherung vor. Mit Meldung des Beteiligungsertrags statt Entrichtung der VSt läge keine Übersicherung mehr vor.

Diesen Zielen stehen systemimmanente fiskalische Risiken gegenüber:

- a) Höheres Inkassorisiko für die VSt sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern.
- b) Verlust eines Anreizes, die Steuererklärung rasch einzureichen und die Beteiligungen sowie deren Erträge korrekt und vollständig zu deklarieren.

Zu a: Die fiskalischen Risiken für das Inkasso der VSt sowie der Einkommens- und Vermögenssteuern werden mit der Einführung eines Meldeverfahrens nP zunehmen, weil im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung keine Steuer mehr erhoben wird. Je später allerdings der Steuerbezug erfolgt, desto grösser ist die Gefahr, dass die Geldmittel aus dem Beteiligungsertrag nicht mehr vorhanden sind. Dabei ist auch zu beachten, dass aufgrund des Wegfalls der Verrechnung mit der VSt der Rechnungsbetrag der Einkommens- und Vermögenssteuern höher ausfallen wird.

Zu b: Das Meldeverfahren nP wirkt sich auf die Dauer des Veranlagungsverfahrens aus. Mit dem Meldeverfahren nP geht nämlich ein Anreiz einer möglichst raschen Einreichung der Steuererklärung verloren, da die Steuerpflichtigen keine Rückerstattung der VSt auf ihren Beteiligungserträgen mehr anstreben müssen. Aus dem gleichen Grund geht auch ein Anreiz einer korrekten und vollständigen Deklaration verloren.

3.2 Bewertungskriterien

Die Arbeitsgruppe hat folgende Kriterien identifiziert, an denen ein Meldeverfahren nP gemessen werden kann:

1. Verfassungskonformität
2. Auswirkungen auf den Sicherungszweck der VSt
3. Auswirkungen auf die Unternehmen
4. Einmalige und wiederkehrende Kosten für Bund und Kantone

Zu 1: Das Meldeverfahren nP ist auf seine Vereinbarkeit mit dem verfassungsmässigen Gebot der Gleichbehandlung zu prüfen, weil eine unterschiedliche Behandlung von Aktionären in Abhängigkeit ihrer Beteiligungsquote erfolgt.

Zu 2: Für inländische Steuerpflichtige beinhaltet die VSt einen Sicherungszweck. Das Meldeverfahren nP ist daraufhin zu prüfen, ob der Sicherungszweck erhalten bleibt.

Zu 3 und 4: Das Meldeverfahren nP ist mit Blick auf die Auswirkungen auf die Unternehmen (Abwicklungsrisiken und Implementierungskosten) sowie auf Bund und Kantone (einmalige und wiederkehrende Kosten, administrativer Aufwand) zu würdigen. Gestützt auf diese Kriterien kann sodann eine Abwägung über Kosten und Nutzen eines Meldeverfahrens nP vorgenommen werden.

4 Die Ausgestaltung des Meldeverfahrens nP

Bezüglich der Einführung eines Meldeverfahrens nP stellen sich insbesondere die folgenden Fragen:

Inhaltliche Ausgestaltung:

1. *Wer meldet?*
2. *Für welche Beteiligungsinhaber kann gemeldet werden?*
3. *Welche Erträge können gemeldet werden?*
4. *Ist das Meldeverfahren nP auch nur für einzelne Beteiligungsinhaber möglich?*
5. *Was geschieht, wenn die Meldung der Gesellschaft unterlassen wird, zu spät erfolgt oder unberechtigt war?*
6. *Was geschieht, wenn der Beteiligungsinhaber den Ertrag bzw. die Beteiligung nicht ordnungsgemäss deklariert?*

Ablauf:

7. *Ablauf des Meldeverfahrens nP*

4.1 Inhaltliche Ausgestaltung

4.1.1 Wer meldet?

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sollen ihre VSt-Pflicht durch Meldung erfüllen können, nicht aber kollektive Kapitalanlagen (KKA).

Damit kann die Übersicherung für Beteiligungserträge beseitigt werden, die von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausgeschüttet werden. Bei Erträgen aus KKA greift keine Teilbesteuerung, die technische Komplexität würde wesentlich erhöht und zudem ist die praktische Relevanz von Fonds mit wenigen Anlegern gering.

Die Anwendung des Meldeverfahrens nP ist freiwillig. Die VSt-Pflicht kann auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des Meldeverfahrens nP nach wie vor durch Entrichtung der VSt erfüllt werden.

4.1.2 Für welche Beteiligungsinhaber kann gemeldet werden?

Das Meldeverfahren nP soll für Beteiligungserträge angewendet werden können, die ausgeschüttet werden zu Gunsten von (kumulativ)

1. inländischen natürlichen Personen,
2. mit einer qualifizierten Beteiligung,
3. unabhängig davon, ob sie die Beteiligung im Privatvermögen oder im Geschäftsvermögen ihrer Einzelunternehmung halten.

Zu 1: Als inländisch gelten natürliche Personen, die ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben. Die VSt bezweckt die Sicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern. Diese Steuern stellen auf den steuerrechtlichen Wohnsitz ab. Auch bei

der Rückerstattungsberechtigung bei der VSt wird auf den steuerrechtlichen Wohnsitz abgestellt.

Für Beteiligungsinhaber mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland soll das Meldeverfahren nP nicht angewendet werden können. Es wäre zwar denkbar, das Meldeverfahren nP auf den gemäss DBA rückforderbaren Teil zu beschränken. Der nicht rückforderbare Teil – die sogenannte Residualsteuer – müsste weiterhin entrichtet werden. Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften müssten dazu eruieren, welches DBA anwendbar ist und dieses korrekt anwenden. Die Anwendung erschöpft sich nicht darin, die korrekte Residualsteuer und die dafür notwendige Beteiligungsquote zu ermitteln. Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften müssten auch die Rückerstattungsberechtigung des Beteiligungsinhabers prüfen, da bei fehlender Rückerstattungsberechtigung die Meldung verweigert und die vollständige VSt entrichtet werden müsste. Bei einer falschen Anwendung des DBA müsste die Differenz zur korrekten Residualsteuer nacherhoben resp. zurückerstattet werden. Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sähen sich einem erhöhten Abwicklungsrisiko ausgesetzt. Diesem Abwicklungsrisiko stehen auch fiskalische Risiken gegenüber. Wenn nur noch die Residualsteuer erhoben wird, führt dies auch zu Mindereinnahmen bei der VSt, da heute der Rückerstattungsanspruch von im Ausland steuerlich ansässigen Personen nicht durchgehend wahrgenommen wird.

Weiterer Klärung bedarf der Umgang mit Treuhand- oder Nutznießungsverhältnissen im Rahmen des Meldeverfahrens nP. Es stellt sich insbesondere die Frage, ob das Vorliegen der Voraussetzungen des Meldeverfahrens nP in der Person des Treuhänders oder des Treugebers resp. des Nutznießers oder des Eigentümers gefordert werden soll.

Zu 2: Die Voraussetzung einer Beteiligung von 10% am Grund- oder Stammkapital deckt sich mit der erforderlichen Beteiligungsquote für die Teilbesteuerung bei der Einkommenssteuer. Für Beteiligungsinhaber, welche diese Quote erreichen, kann mit dem Meldeverfahren nP die Übersicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern durch die VSt beseitigt werden.

Die Einschränkung des Meldeverfahrens nP auf qualifizierte Beteiligungen wird von der Arbeitsgruppe allerdings kritisch beurteilt. Das Bundesgericht hat die Mindestquote bei der Einkommenssteuer als verfassungswidrig beurteilt.¹³ Mit dem Meldeverfahren nP würde eine zusätzliche rechtsungleiche Behandlung qualifizierender Beteiligungsinhaber eingeführt. Eine Übersicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern durch die VSt findet nämlich in der Regel auch bei nicht qualifizierten Beteiligungen und deren Erträgen statt, wenn auch in geringerem Umfang.

Die Quote von 10% sowie der inländische steuerrechtliche Wohnsitz müssen am Tag der Fälligkeit des Beteiligungsertrags vorliegen. Auch für die Teilbesteuerung wird auf dieses Datum abgestellt.

Zu 3: Ob die Beteiligungen Privatvermögen oder aber Geschäftsvermögen einer Einzelunternehmung darstellen, spielt keine Rolle. In beiden Fällen sind die natürliche Person und die Beteiligungsquote der ausschüttenden Gesellschaft bekannt.

Für Beteiligungsinhaber in Form von Personengesellschaften soll das Meldeverfahren nP nicht angewendet werden. Personengesellschaften sind keine Steuersubjekte für

¹³ BGE 136 I 65 Regeste: «Die selektive Bevorzugung der Dividendeneinkünfte qualifizierter Anteilseigner von Unternehmungen bei der Einkommenssteuer führt zu unhaltbaren Unterscheidungen bei der Besteuerung und ist verfassungswidrig.»; vgl. auch BGE 136 I 49 und BGer 2C_599/2012.

die Zwecke der Einkommens- und Vermögenssteuern. Sie werden daher nicht in den Registern der kantonalen Steuerverwaltungen geführt. Eine Meldung betreffend eine Ausschüttung an eine Personengesellschaft könnte folglich keiner Steuerverwaltung zugeordnet werden. Wenn überhaupt, müssten Meldungen beim Kanton des steuerlichen Wohnsitzes der Personengesellschafter eingehen. Die Personengesellschafter sind allerdings weder der ausschüttenden Gesellschaft noch der ESTV bekannt.

Für die Zulässigkeit der Meldung wären zudem nicht die Beteiligungsquote der Personengesellschaft massgebend, sondern vielmehr die Quoten der einzelnen Personengesellschafter. Auch diese sind weder der ausschüttenden Gesellschaft noch der ESTV bekannt.

4.1.3 Welche Erträge können gemeldet werden?

Das Meldeverfahren nP soll für offene Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Anwendung kommen. Offen sind Gewinnausschüttungen, die aus dem laufenden Gewinn, dem Gewinnvortrag oder aus den daraus gebildeten Reserven erfolgen.

Genussscheine stellen mangels Nennwert keine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften dar, weshalb sie auch keine qualifizierte Beteiligung begründen können. Ausschüttungen aufgrund solcher Wertchriften werden daher nicht vom Meldeverfahren nP erfasst.

Leistungen, die keine offene Gewinnausschüttung darstellen (verdeckte Gewinnausschüttungen), können unter sehr eng gefassten Voraussetzungen bereits heute gemeldet werden (siehe Kapitel 2.2.2). Das existierende Meldeverfahren für verdeckte Gewinnausschüttungen benachteiligt allerdings Unternehmen, die eine solche Ausschüttung nachträglich zur Anzeige bringen resp. in ihrer Steuererklärung deklarieren.

Beispiel: Ein Unternehmen zahlt aus steuerlicher Sicht überhöhte Zinsen an einen Beteiligungsinhaber. Wird dies anlässlich einer Kontrolle entdeckt, kann diese verdeckte Gewinnausschüttung gem. Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV gemeldet werden, sofern auch die übrigen Voraussetzungen einer Meldung erfüllt sind. Legt das Unternehmen jedoch die überhöhten Zinsen als solche in der Steuererklärung offen, so ist die Meldung nicht möglich, da keine Entdeckung anlässlich einer Kontrolle vorliegt. Die Meldung ist aus demselben Grund ebenfalls nicht möglich, wenn eine Gesellschaft die überhöhten Zinsen vergangener Perioden selbst anzeigt.

In diesen Fällen ist nach geltendem Recht keine Meldung möglich und die VSt wird mit Verzugszinsen nacherhoben. Diese Benachteiligung könnte durch die Ausweitung des bestehenden Meldeverfahrens für verdeckte Gewinnausschüttungen beseitigt werden.

4.1.4 Ist das Meldeverfahren nP auch nur für einzelne Beteiligungsinhaber möglich?

Ein Unternehmen soll entweder das Meldeverfahren nP anwenden oder die VSt vollumfänglich entrichten. Eine Meldung nur für einzelne Beteiligungsinhaber soll nicht möglich sein.

Diese Einschränkung verhindert einen Systemdualismus, in welchem für den gleichen Beteiligungsertrag teilweise die Entrichtung der VSt und teilweise die Meldung des Beteiligungsertrags zur Anwendung gelangen würden. Die daraus resultierenden personenbezogenen Meldungen wären für Unternehmen administrativ aufwendiger, anspruchsvoller und damit fehleranfälliger. Das führt zu erhöhten Risiken für die Unternehmen und Beteiligungsinhaber sowie die Steuerbehörden (siehe 4.1.5 ff.). Einen Systemdualismus gibt es bei den bestehenden Meldeverfahren, nicht aber wenn die Beteiligungsinhaber ausschliesslich natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz sind.

Dazu kommt, dass die Anzahl der möglichen Meldungen deutlich höher ist, wenn das Meldeverfahren nP auch nur für einzelne Beteiligungsinhaber möglich ist. So könnte das Meldeverfahren nP nämlich potentiell für sämtliche inländischen qualifizierenden Beteiligungsinhaber angewendet werden, statt nur dann, wenn alle Beteiligungen im Besitz von qualifizierenden Inhabern sind.

Ohne Systemdualismus unterliegt der Ertrag für alle Beteiligungsrechte einer Kategorie (z.B. Stammaktien oder Stimmrechtsaktien) der VSt-Erhebung oder dem Meldeverfahren nP. Ein solches titelbezogenes System ist für die Unternehmen weniger anspruchsvoll und die Prüfung des Rückerstattungsantrags kann einfacher und auch mit bereits bestehenden resp. im Aufbau befindlichen Systemen automatisiert werden (siehe Kapitel 4.2).

Es ist derzeit unwahrscheinlich, dass die für ein personenbezogenes System notwendigen Informationen in die bestehenden Systeme integriert werden könnten. Sollte dies möglich sein, sind dafür erhebliche und zeitintensive Anpassungen an den Systemen nötig.

4.1.5 Was geschieht, wenn die Meldung der Gesellschaft unterlassen wird, zu spät erfolgt oder unberechtigt war?

Die Rechtsfolgen in den Fällen von verspäteten und unterlassenen Meldungen sowie im Fall von Meldungen, die erfolgt sind, obwohl die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens nP nicht gegeben waren (unberechtigte Meldungen), stehen in einem Spannungsfeld von Praktikabilität, Sicherungszweck und Gleichbehandlung.

Im Interesse der Praktikabilität sollen die Rechtsfolgen möglichst keinen zusätzlichen Aufwand für die Unternehmen und die Steuerverwaltungen nach sich ziehen. Um dem Sicherungszweck der VSt gerecht zu werden, müssen die Anreize für die Unternehmen so gesetzt werden, dass die Meldungen fristgerecht und korrekt erfolgen. Weiter muss sichergestellt werden, dass keine Rückerstattungen erfolgen, in Fällen in denen das Meldeverfahren nP zur Anwendung gekommen ist. Sodann sollen Unternehmen, die ihre VSt-Pflicht korrekt erfüllt haben, nicht benachteiligt werden.

Mögliche Rechtsfolgen unterlassener, verspäteter oder unberechtigter Meldungen sind:

- Verwirkung des Anspruchs auf das Meldeverfahren nP
- Nachträgliche Erhebung der VSt bei einem Teil oder bei allen Aktionären, evtl. mittels Aufrechnung ins Hundert
- Verzugszinsen (derzeit 5%)
- Busse

Kombinationen dieser Rechtsfolgen sind denkbar, so etwa die nachträgliche Erhebung der VSt mit Verzugszinsen und Busse.

Eine nachträgliche Erhebung der VSt ist mit beträchtlichen Umtrieben verbunden. Die Gesellschaft hat die Ausschüttung bereits vorgenommen. Die nachträgliche Erhebung kann daher zu einem beträchtlichen finanziellen Schaden für die Gesellschaft führen. Aus der drohenden nachträglichen Erhebung ergibt sich für die Unternehmen zudem eine Phase der Ungewissheit. Die Unternehmen müssten damit rechnen, dass die Steuerbehörde nachträglich feststellt, dass die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nP nicht vorlagen.

Bei verspäteten Meldungen erscheint es allerdings aus fiskalischer Sicht angezeigt, eine Verwirkung des Anspruchs auf das Meldeverfahren nP innert 30 Tagen ab Fälligkeit des Beteiligungsertrags anzunehmen und die VSt nachzuerheben.

Diese Rechtsfolge erscheint verhältnismässig. Die Unternehmen wissen um den zu meldenden Sachverhalt, handelt es sich doch um offene Gewinnausschüttungen. Die

Meldung fristgerecht vorzunehmen, dürfte den Unternehmen daher keine Probleme bereiten. Würde demgegenüber eine blossе Ordnungsfrist vorgesehen, wie dies bei den bestehenden Meldeverfahren der Fall ist, wäre nach deren Ablauf eine Meldung weiterhin möglich. Dies dürfte sich negativ auf die zeitgerechte Erstattung der Meldung auswirken.

Die zeitgerechte Erstattung der Meldung ist wichtig. Die Steuerverwaltung muss im Zeitpunkt der – möglicherweise unterjährigen¹⁴ – Veranlagung des Beteiligungsinhabers wissen, ob gemeldet oder ob die VSt entrichtet wurde resp. noch nacherhoben wird.

In Fällen, in denen nie ein Anspruch auf das Meldeverfahren nP bestand, weil z.B. der steuerrechtliche Wohnsitz eines Beteiligungsinhabers im Ausland lag oder die erforderliche Beteiligungsquote nicht erreicht wurde (unberechtigte Meldungen), wäre es aus fiskalischer Sicht erst recht geboten, die VSt nachzuerheben.

Bei Fällen, in denen der Beteiligungsinhaber steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland hat, müsste dies bereits deshalb der Fall sein, weil die VSt in solchen Fällen einen zumindest teilweisen Fiskalzweck verfolgt.

War die Beteiligungsquote nicht erreicht, würde die Tolerierung der Meldung eine ungerechtfertigte Besserstellung gegenüber Gesellschaften darstellen, die korrekterweise die VSt abgeliefert haben.

Die nachträgliche Erhebung erscheint auch insofern geboten, als es im Einflussbereich der Gesellschaft stand, den Fehler zu vermeiden. Die unberechtigte Meldung ist auf eine ungenügende Sachverhaltsabklärung oder eine falsche Rechtsanwendung durch die Gesellschaft zurückzuführen.

4.1.6 Was geschieht, wenn der Beteiligungsinhaber den Ertrag bzw. die Beteiligung nicht ordnungsgemäss deklariert?

Welche Rechtsfolge angebracht ist, wenn ein gemeldeter Beteiligungsertrag vom Beteiligungsinhaber nicht ordnungsgemäss deklariert wird, steht wie auch bei verspäteten und unberechtigten Meldungen in einem Spannungsfeld von Praktikabilität, Sicherungszweck und Gleichbehandlung. Auch die denkbaren Rechtsfolgen und Rechtsfolgekombinationen sind grundsätzlich dieselben.

Während die ausschüttende Gesellschaft allerdings einen Einfluss darauf hat, ob sie rechtzeitig und nur bei gegebenen Voraussetzungen meldet, ist dies in Bezug auf eine ordnungsgemässe Deklaration durch den Beteiligungsinhaber nicht der Fall. Dieser Umstand entzieht sich der Einflussphäre der Gesellschaft.

Die Tatsache, dass das Fehlverhalten dem Aktionär und nicht der Gesellschaft zuzurechnen ist, spricht gegen eine nachträgliche Erhebung der VSt.

Der Verzicht auf Nacherhebung der VSt würde allerdings den Sicherungszweck schwächen. Der Anreiz, Beteiligungen und Erträge daraus ordnungsgemäss zu deklarieren, wäre für den Beteiligungsinhaber deutlich kleiner, als wenn er mit einer definitiven Belastung durch die VSt rechnen müsste.

Der Verzicht auf die Nacherhebung der VSt würde zudem eine Ungleichbehandlung von Beteiligungsinhabern nach sich ziehen. Wurde die VSt entrichtet und der Beteiligungsinhaber deklariert den Ertrag nicht, trifft diesen eine definitive VSt-Belastung. Wurde der Beteiligungsertrag gemeldet und nicht deklariert, erfolgt hingegen keine VSt-Belastung.

¹⁴ Eine unterjährige Veranlagung erfolgt, wenn die Steuerpflicht nicht für ein ganzes Jahr besteht. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Person stirbt oder ins Ausland wegzieht. Die Steuerpflicht dauert dann nur vom 1. Januar bis zum Tod resp. Wegzug der Person.

Als alternative Lösung könnte eine Aufrechnung ins Hundert nur bei der Einkommenssteuer und nur beim fehlbaren Beteiligungsinhaber geprüft werden. So wird der fehlbare Beteiligte in die Verantwortung gezogen und es entsteht weder für die Gesellschaft noch für die anderen Beteiligten ein Nachteil. Gleichzeitig bedeutet dies für die Kantone einen minimalen Mehraufwand.

Eine weitere alternative Lösung wäre die Schaffung eines neuen Straftatbestands der qualifizierten Verletzung der Deklarationspflicht im Rahmen des Meldeverfahrens nP.

4.2 Ablauf des Meldeverfahrens nP

Das Meldeverfahren nP könnte wie folgt abgewickelt werden:

1. Das Unternehmen meldet der ESTV die Ausschüttung eines Beteiligungsertrags.
2. Die ESTV macht die gemeldeten Informationen den kantonalen Steuerverwaltungen über ein Portal zugänglich.
3. Die kantonalen Steuerverwaltungen verwenden die Meldungen zur Überprüfung der Angaben in den Steuererklärungen der Beteiligungsinhaber.
4. Die ESTV geht denjenigen Meldungen nach, die von den Kantonen keinem Beteiligungsinhaber zugeordnet werden konnten.

Der Ablauf beinhaltet im Zeitpunkt der Meldung keine materielle Überprüfung, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens nP erfüllt sind. Weder die ESTV noch die kantonalen Steuerverwaltungen sind in der Lage, eine solche Prüfung innert nützlicher Frist vorzunehmen. Im Rahmen der Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern kann gegebenenfalls entdeckt werden, dass die Voraussetzungen im massgeblichen Zeitpunkt nicht erfüllt waren (zu den Rechtsfolgen solcher unberechtigten Meldungen siehe Kapitel 4.1.5).

Zu Schritt 1: das Unternehmen meldet der ESTV die Ausschüttung eines Beteiligungsertrags

Inhalt der Meldung sind namentlich folgende Angaben:

- Name und Vorname der Beteiligungsinhaber
- Dreizehnstellige AHV-Nummer (AHVN13) der Beteiligungsinhaber
- Steuerrechtlicher Wohnsitz der Beteiligungsinhaber per Fälligkeitsdatum der Ausschüttung
- Beteiligungsquoten der Beteiligungsinhaber per Fälligkeitsdatum der Ausschüttung
- Betrag der Ausschüttung in globo
- Betrag der Ausschüttung pro Beteiligungsinhaber
- Fälligkeitsdatum der Ausschüttung
- Valorenummer bzw. TID¹⁵ des Beteiligungspapiers

Die Beteiligungsquoten sind einerseits anzugeben, weil eine Beteiligung von mind. 10% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens nP darstellt. Andererseits lässt die Gegenüberstellung von Beteiligungsquote und Beteiligungsertrag allfällige asymmetrische Ausschüt-

¹⁵ TID ist die neue Nummer, welche bei nicht kotierten Titeln zur eindeutigen Identifikation in EWS verwendet wird, da nicht alle nicht kotierten Titel über eine Valorenummer verfügen.

tungen (Ausschüttungen, die nicht im Verhältnis zur Beteiligung am Eigenkapital erfolgen) erkennen. Diese Information ist insbesondere im Rahmen der Bewertung nicht kotierter Titel für die Zwecke der Vermögenssteuer relevant.

Die Valorenummer resp. die TID dient der eindeutigen Identifikation der Beteiligungspapiere. Nur mithilfe dieser Identifikationsnummern wäre, bei gegebenem Ausbau der IT-Infrastruktur, eine automatisierte Prüfung der Angaben in der Steuererklärung möglich (siehe dazu sogleich Schritt 2).

Die Meldung wird von den Unternehmen über ein Onlineportal eingegeben. Die Abgabe der Meldung ist nur möglich, wenn die eingegebenen Informationen die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nP erfüllen. Falls die Voraussetzungen aufgrund der gemachten Angaben nicht erfüllt sind, weil zum Beispiel die Summe der angegebenen Beteiligungsrechte nicht 100% des Grund- oder Stammkapitals ausmacht oder weil für einen Beteiligungsinhaber eine Beteiligungsquote <10% eingegeben wird, kann die Meldung nicht eingereicht werden. So kann für diese Fälle ein formelles Entscheidungsverfahren vermieden werden.

Zu Schritt 2: die ESTV macht die gemeldeten Informationen den kantonalen Steuerverwaltungen zugänglich

Damit Meldungen im Rahmen der Veranlagung der Beteiligungsinhaber auch tatsächlich berücksichtigt werden, muss aufgrund der zu erwartenden Anzahl von Meldungen ein hoher Grad an Automatisierung erreicht werden. Ohne eine solche Automatisierung müsste entweder der Personalbestand der Steuerverwaltungen ausgebaut werden oder es könnte zu Lasten des Sicherungszwecks nur noch in einem Teil der Fälle geprüft werden, ob gemeldete Beteiligungserträge auch tatsächlich ordnungsgemäss deklariert werden. Zudem steigt das Fehlerrisiko mit der Anzahl der notwendigen manuellen Eingriffe.

Für die automatisierte Übermittlung der Meldungen an die Kantone müsste eine neue IT-Lösung realisiert werden. Für deren Aufbau und Unterhalt wären die beteiligten Verwaltungen zuständig.

Für die Zuordnung der Meldungen könnte bei natürlichen Personen grundsätzlich auf die AHVN13 und zusätzliche manuelle Abklärungen abgestellt werden. Dazu stellen die Kantone der ESTV bereits heute im Rahmen des internationalen automatischen Informationsaustauschs (AIA) jährlich eine Liste mit den AHVN13 der bei ihnen steuerpflichtigen Personen zu.

Für eine Realisierung der IT-Lösung ist mit mehreren Jahren zu rechnen. Die nötigen personellen Ressourcen müssten zu Lasten anderer Digitalisierungsprojekte abgezogen werden. Bei der Programmierung einer solchen IT-Lösung muss eine Schnittstelle definiert werden, die von allen 26 Kantonen genutzt werden kann. Für die Kantone wäre es nützlich, wenn die Übermittlung von Daten im Format des CH-Meldewesens erfolgen würde, was im Rahmen einer neuen IT-Lösung grundsätzlich möglich ist.

Um auch im Falle des Wegzugs von Beteiligungsinhabern ins Ausland zeitnah die Einkommens- und Vermögenssteuern veranlagern zu können, müssten Meldungen umgehend verarbeitet werden. Nur so kann die veranlagende Behörde feststellen, ob vor Wegzug ein Beteiligungsertrag geflossen ist. Eine Übermittlung von Meldungen an die Kantone erst nach Ablauf des Kalenderjahrs wäre daher unzureichend.

Zwecks Vermeidung von Rückerstattungen in Fällen, in denen die Meldung angewendet wurde, müssten für die veranlagenden Steuerverwaltungen ausreichende Kontrollmöglichkeiten bestehen. Bei titelbasierten Meldungen könnten diese wie folgt aussehen:

Die ESTV macht die relevanten Informationen (Meldung oder Entrichtung bezüglich eines Beteiligungsertrags) auf ICTax verfügbar. Die kantonalen Steuerverwaltungen rufen im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens diese Informationen auf ICTax via Webservices (EWS) ab. Bei EWS handelt es sich um ein System der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). ICTax und EWS werden derzeit ausgebaut, so dass auch Informationen zu nicht kotierten Titeln abrufbar sein werden.

Zu Schritt 3: die kantonalen Steuerverwaltungen verwenden die Meldungen zur Überprüfung der Angaben in den Steuererklärungen der Beteiligungsinhaber

Die kantonalen Steuerbehörden müssten prüfen, ob Beteiligungserträge in der Steuererklärung deklariert wurden und ob (allenfalls zu Unrecht) ein Rückerstattungsantrag gestellt wurde. Aufgrund der zu erwartenden Fallzahlen wäre es unzumutbar, eine solche Prüfung manuell vorzunehmen. Informationen aus den Meldungen müssten automatisiert den Wertschriftenverzeichnissen der einzelnen Beteiligungsinhaber zugeführt werden, um die Fälle zu entdecken, in welchen eine Beteiligung im Vermögen nicht oder nicht korrekt deklariert wird. Gerade bei gemeinsam steuerpflichtigen Personen erweist sich diese heute in vielen Kantonen als (noch) nicht machbar.

Für eine solche Automatisierung braucht es erhebliche Investitionen in die IT-Infrastruktur der Kantone. Der diesbezügliche Implementierungsaufwand wird von den kantonalen Vertretern in der Arbeitsgruppe als hoch eingeschätzt, da eine IT-Lösung aufgebaut werden müsste, die von allen in den Meldeprozess involvierten Parteien genutzt werden kann. Das sind neben der ESTV 26 kantonale Steuerverwaltungen mit teilweise sehr unterschiedlichen Systemen.

Nach Einschätzung des Vertreters des Kantons Zürich würde allein die Abschätzung der Implementierungskosten einen Zeitrahmen von mehreren Monaten beanspruchen und zu Kosten im mittleren fünfstelligen Bereich führen.

Zu Schritt 4: die ESTV geht denjenigen Meldungen nach, die von den Kantonen keinem Beteiligungsinhaber zugeordnet werden konnten

Es ist zu erwarten, dass nicht sämtliche Meldungen von den Kantonen einem bei ihnen steuerpflichtigen Beteiligungsinhaber zugeordnet werden können. Zum einen kann die Angabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes auf der Meldung falsch sein, zum anderen kann der Beteiligungsinhaber seit dem für die Meldung relevanten Zeitpunkt seinen Wohnsitz in einen anderen Kanton oder ins Ausland verlegt haben.

Solche nicht zuordenbaren Meldungen dürften nicht ignoriert werden. Ihre Überprüfung würde einen manuellen Zusatzaufwand bewirken. Sie können zu Rechtsfolgen wie unter Ziffer 4.1.5 hiervoor diskutiert führen.

5 Fazit und Empfehlungen

Die Arbeitsgruppe hat zwei Ziele identifiziert, die mit einem Meldeverfahren nP erreicht werden könnten: die Beseitigung des Liquiditätsnachteils von Beteiligungsinhabern, der durch die Entrichtung der VSt entsteht, und die Beseitigung der Übersicherung der Einkommens- und Vermögenssteuern auf Beteiligungserträgen, die der Teilbesteuerung unterliegen. Mit der Meldung anstelle der Entrichtung stünde den Beteiligungsinhabern der vollständige Beteiligungsertrag im Zeitpunkt der Ausschüttung zur Verfügung und es fände auch keine Übersicherung mehr statt.

Diesen Zielen stehen systemimmanente fiskalische Risiken gegenüber. Es ist dies zum einen ein höheres Inkassorisiko für die VSt sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern. Zum anderen geht für den Beteiligungsinhaber ein Anreiz verloren, die Steuererklärung rasch einzureichen und die Beteiligung sowie deren Erträge korrekt und vollständig zu deklarieren. Daraus können sich Mindereinnahmen für Bund und Kantone ergeben.

Die Arbeitsgruppe hat die konkrete Ausgestaltung eines Meldeverfahrens nP geprüft und anhand der folgenden Kriterien beurteilt: Verfassungskonformität, Auswirkungen auf den Sicherungszweck der VSt, Auswirkungen auf die Unternehmen und einmalige sowie wiederkehrende Kosten für Bund und Kantone.

Aus rechtlicher Sicht beurteilt die Arbeitsgruppe die Massnahme kritisch. Sie wäre beschränkt auf Beteiligungen, die eine Mindestquote von 10% erreichen. Diese Beschränkung kann zwar damit begründet werden, dass solche Beteiligungen auch bei der Einkommenssteuer von einer privilegierten Behandlung profitieren (Teilbesteuerung). Das Bundesgericht hat diese Mindestquote indes als verfassungswidrig beurteilt. Mit dem Meldeverfahren nP würde eine zusätzliche rechtswidrige Behandlung qualifizierender Beteiligungsinhaber eingeführt.

Soll ein Meldeverfahren nP trotz dieser Bedenken eingeführt werden, sollte es Anwendung finden bei offenen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligungsinhaber, die mehr als 10% am Grund- oder Stammkapital halten und ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben.

Dabei sollte es nicht möglich sein, dass Gesellschaften für einen Teil ihrer Ausschüttung das Meldeverfahren nP anwenden und für einen anderen Teil die VSt abliefern. Daraus ergibt sich ein titelbezogenes System, in welchem eine Titelpategorie entweder dem VSt-Abzug oder der Meldung unterliegt. Dies ist für die Unternehmen weniger anspruchsvoll und damit weniger fehleranfällig und die Prüfung des Rückerstattungsantrags kann im Rahmen der allgemeinen Digitalisierungsbestrebungen automatisiert werden.

Vertieft werden müssten unter anderem die Rechtsfolgen für Fälle, in denen Meldungen nicht, zu spät oder zu Unrecht erfolgt sind oder wenn der Beteiligungsinhaber den Beteiligungsertrag nicht ordnungsgemäss in seiner Steuererklärung deklariert. In dieser Hinsicht ist sich die Arbeitsgruppe einig, dass eine Nichtdeklaration Folgen haben muss, da ansonsten mit merklichen Mindereinnahmen zu rechnen ist. Die diesbezüglichen Regelungen hätten einen wesentlichen Einfluss auf die Wahrung des Sicherungszwecks wie auch auf den administrativen Aufwand und die Abwicklungsrisiken für die Unternehmen. Es besteht in diesem Zusammenhang eine negative Korrelation zwischen der Wahrung des Sicherungszwecks einerseits und dem administrativen Aufwand und den Abwicklungsrisiken andererseits. Regelungen, die den Sicherungszweck wahren, verursachen höhere Abwicklungsrisiken und erfordern eine manuelle Bearbeitung. Sie erweisen sich damit mit Blick auf eine Automatisierung und Digitalisierung als hemmend.

Damit Meldungen im Rahmen der Veranlagung der Beteiligungsinhaber auch tatsächlich berücksichtigt werden, muss aufgrund der zu erwartenden Anzahl von Meldungen ein hoher Grad an Automatisierung erreicht werden. Ohne eine solche Automatisierung müsste entweder der Personalbestand der Steuerverwaltungen erheblich ausgebaut werden oder es könnten zu Lasten des Sicherungszwecks nur noch in einem Teil der Fälle geprüft werden, ob gemeldete Beteiligungserträge auch tatsächlich ordnungsgemäss deklariert werden.

IT-Systeme für eine automatisierte Prüfung der Deklaration von gemeldeten Beteiligungserträgen liegen derzeit noch nicht vor. Deren Implementierung bedarf erheblicher Investitionen bei Bund und Kantonen und würde mehrere Jahre in Anspruch nehmen. Die nötigen personellen Ressourcen müssten zu Lasten anderer Digitalisierungsprojekte abgezogen werden.

Zusammenfassend steht die Arbeitsgruppe einem Meldeverfahren nP kritisch gegenüber. Es würde Beteiligungsinhaber rechtsungleich behandeln. Soll der Sicherungszweck der VSt aufrechterhalten werden, wäre das Meldeverfahren nP sodann mit erheblichen Abwicklungsrisiken für die Unternehmen verbunden. Zudem müssten Bund und Kantone zwingend erhebliche Investitionen in ihre IT-Infrastruktur vornehmen, damit die Prüfungen zumindest weitgehend automatisiert ablaufen können. Zieht man in Betracht, dass das Meldeverfahren nP nur einer Minderheit von Beteiligungsinhabern zugänglich wäre, ist fraglich, ob sich das Kosten-Nutzenverhältnis rechtfertigen lässt.

Anhang 1: Mitglieder der Arbeitsgruppe

Die Mitglieder der Arbeitsgruppe haben ihre Aufgabe persönlich und nicht als Vertreterinnen und Vertreter ihrer Institution/Organisation ausgeübt. Die Arbeitsgruppe setzte sich wie folgt zusammen:

Institution/Organisation	Name und Funktion der/des Teilnehmenden
Kantone	
Kantonales Steueramt St. Gallen	Mauro Rezzonico Abteilungsleiter VSt und Wertschriftenbewertung, Mitglied der Arbeitsgruppe Bewegliches Vermögen der Schweizerischen Steuerkonferenz
Administration cantonale des impôts Vaud	Lucile Mele Division de la taxation, Mitglied der Arbeitsgruppe Bewegliches Vermögen der Schweizerischen Steuerkonferenz
Kantonale Steuerverwaltung Wallis	Dietmar Willa Chef Team Administrativ und Koordination Verrechnungssteuer, Präsident der Arbeitsgruppe Bewegliches Vermögen der Schweizerischen Steuerkonferenz
Kantonales Steueramt Zürich	Harry Müller Chef Bereich Produktion, Mitglied der Arbeitsgruppe Bewegliches Vermögen der Schweizerischen Steuerkonferenz
Bund	
Eidgenössische Steuerverwaltung	Fabian Baumer (Leiter der Arbeitsgruppe) Vizedirektor, Leiter Hauptabteilung Steuerpolitik
Eidgenössische Steuerverwaltung	Nicole Krenger Projektleiterin steuerpolitische Geschäfte
Eidgenössische Steuerverwaltung	Flavio Brockmann Projektleiter steuerpolitische Geschäfte
Eidgenössische Steuerverwaltung	Markus Küpfer Abteilungschef, DVS Abteilung Recht
Eidgenössische Steuerverwaltung	Salome Kestenholz Teamchefin, DVS Erhebung Team 2
Eidgenössische Steuerverwaltung	Heinz Hiltbrunner Teamchef Stv., DVS Erhebung Team 2
Eidgenössische Steuerverwaltung	Mathias Brüsehaber Teamchef Stv., DVS Aufsicht Kantone Team 1
Eidgenössische Steuerverwaltung	Jonas Bürki Inspektor, DVS Aufsicht Kantone Team 2