



zsis)



## Verfahrensrecht: Die Verrechnungssteuer als Selbstdeklarationssteuer

**QUICK READ** Die Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer bürdet die Anmelde- und Deklarationspflichten der steuerpflichtigen Person auf. Die steuerpflichtige Person selbst muss erstens ihre Steuerpflicht erkennen und sodann ohne Aufforderung der Steuerverwaltung jeweils ihren Deklarations-, Zahlungs- und Meldepflichten nachkommen.

Ist eine Person steuerpflichtig, so hat sie sich selbständig bei der ESTV anzumelden. Diese Anmeldepflicht spielt in der Praxis jedoch eine untergeordnete Rolle, da inländische Kapitalgesellschaften bei ihrer Gründung mit dem konstitutiven Eintrag ins Handelsregister resp. der entsprechenden Publikation im SHAB, von der ESTV automatisch als verrechnungssteuerpflichtige Personen erfasst werden.

Eine steuerpflichtige Person muss der ESTV bei Fälligkeit der Verrechnungssteuer unaufgefordert die vorgeschriebene Deklaration einreichen und gleichzeitig die Steuer entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung erstatten.

Bei der Deklaration von Kapitalerträgen aus Beteiligungsrechten gibt es einen Fundus an Formularen, welche von den Steuerpflichtigen zwingend zu verwenden sind. Dabei muss zwischen der ordentlichen Jahresdeklaration und der Deklaration von ausserordentlichen Dividenden und anderen geldwerten Leistungen unterschieden werden. Während für erstere die Formulare 103 (AG) bzw. 110 (GmbH) zu verwenden sind, ist für die Deklaration von ausserordentlichen Dividenden und anderen geldwerten Leistungen jeweils Formular 102 zu verwenden.

Änderungen im Bestand der Kapitaleinlagereserven müssen mit Formular 170 gemeldet werden, wobei hier unterschiedliche Fristen bei Einzahlung und Rückzahlung gelten.

Bei Zinsen auf Obligationen und Kundenguthaben ist zunächst zu beachten, dass der Obligationsbegriff im Verrechnungssteuerrecht weiter geht als derjenige des Wertpapierrechts: Obligationen sind demnach schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkenntnisse, die zwecks kollektiver Beschaffung von Fremdkapital, kollektiver Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und der Gläubigerin zum Nachweis, zur Geltendmachung oder zur Übertragung der Forderung dienen. Jede Gesellschaft hat hier selbst festzustellen, ob sie der Verrechnungssteuer unterliegende Zinsen bezahlt.

Bei etwaiger Verletzung der Verfahrenspflichten drohen neben der Nachzahlung der geschuldeten Steuern Verzugszinsen in der Höhe von 5 % sowie steuerstrafrechtliche Konsequenzen.



Thomas SCHWAB  
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte  
Director | JP Tax AG  
thomas.schwab@jp-steuer.ch



**QUICK READ**

78

**1. Einleitung**
**HAUPTTEIL**

79

## 1. Einleitung

79

## 2. Subjektive Steuerpflicht

79

## 3. Pflicht zur Anmeldung

80

## 4. Deklarationspflichten bei steuerbaren Ereignissen

80

## 5. Strafrechtliche Konsequenzen der Verletzung der Anmelde- und Deklarationspflichten

88

## 6. Fazit

89

Die Verrechnungssteuer ist eine Quellensteuer, welche auf die in Art. 4 ff. VStG<sup>01</sup> als steuerbar bezeichneten Leistungen erhoben wird. Verrechnungssteuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG die Schuldnerin der steuerbaren Leistung. Die Verrechnungssteuer ist weiter eine Selbstveranlagungssteuer: Die Steuerpflichtige hat grundsätzlich alles zu tun, um die fristgerechte Ablieferung der Verrechnungssteuer sicherzustellen. Nachfolgend wird dargelegt, welche Verfahrenspflichten der Steuerpflichtigen im Einzelnen obliegen. Zu unterscheiden ist namentlich zwischen der grundsätzlichen Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person einerseits (Ziff. 3) und der fortwährenden Pflicht zur Deklaration der steuerpflichtigen Leistungen andererseits (Ziff. 4). Sodann gilt es aufzuzeigen, welche Folgen die Verletzung von Verfahrenspflichten mit sich bringen kann (Ziff. 5).

**2. Subjektive Steuerpflicht**

Nur wer subjektiv überhaupt als Steuerpflichtige in Frage kommt, muss sich um die entsprechenden Deklarationen bemühen. Gemäss Art. 10 Abs. 1 VStG ist die zivilrechtliche Schuldnerin einer steuerbaren Leistung Subjekt der Verrechnungssteuer; d.h. z.B. im Falle einer Dividendenzahlung die ausschüttende Gesellschaft.

Das VStG setzt weiter die Inländereigenschaft nach Art. 9 Abs. 1 VStG voraus: Steuerpflichtig sind nur inländische Schuldner von steuerbaren Leistungen. Art. 9 Abs. 1 VStG definiert den Begriff des steuerpflichtigen Inländers wie folgt:

*«Inländer ist, wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist; als Inländer*

<sup>01</sup> Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz), SR 642.21.



*im Sinne von Artikel 4 VStG gelten auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.»*

- 4 Das Verrechnungssteuerrecht verlangt bei Gesellschaften somit den statutarischen Sitz in der Schweiz. Das Gesetz erklärt zudem auch Gesellschaften mit ausländischem Sitz zur steuerpflichtigen Person, wenn die tatsächliche Leitung verbunden mit einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz sind und somit der sog. wirtschaftliche Inländerbegriff erfüllt ist.

### 3. Pflicht zur Anmeldung

- 5 Wer aufgrund des VStG steuerpflichtig ist, muss sich gemäss Art.38 Abs.1 VStG unaufgefordert bei der ESTV anmelden. In Art.17 VStV wird die Anmeldepflicht namentlich für Inländer, die Obligationen, Serienschuldbriefe oder Seriengülden ausgeben möchten, sowie für inländische Banken konkretisiert (Art.4 Abs.1 lit. a und d VStG). Diese haben sich vorgängig bei der ESTV anzumelden.<sup>02</sup> In Bezug auf «gewöhnliche» Gesellschaften, welche kraft der Ausrichtung von Erträgen auf ihren Anteilsrechten verrechnungssteuerpflichtig werden (Art.4 Abs.1 lit. b VStG), enthält die VStV keine weiteren Bestimmungen zur Anmeldepflicht. In der Praxis erübrigt sich eine Anmeldung nach Art.38 Abs.1 VStG. Das liegt darin begründet, dass eine inländische Kapitalgesellschaft bei ihrer Gründung mit dem konstitutiven Eintrag ins Handelsregister, resp. der entsprechenden Publikation im SHAB<sup>03</sup>, von der ESTV automatisch als verrechnungssteuerpflichtige Person erfasst wird.
- 6 Nicht automatisch erfasst werden hingegen Gesellschaften, welche ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch aufgrund ihrer tatsächlichen Leitung und Geschäftstätigkeit im Inland verrechnungssteuerpflichtig werden. Diese Gesellschaften müssen sich proaktiv bei der ESTV anmelden.

## 4. Deklarationspflichten bei steuerbaren Ereignissen

### 4.1 Grundsatz

Nach Art. 38 Abs. 2 VStG muss die steuerpflichtige Person der ESTV bei Fälligkeit der Verrechnungssteuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einreichen und gleichzeitig die Steuer entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung erstatten. Die steuerpflichtige Person hat folglich das Vorhandensein einer steuerbaren Leistung sowie die Höhe der abzuliefernden Steuer selbst festzustellen und mit dem entsprechenden Deklarationsformular abzurechnen. Sie muss die Verrechnungssteuer fristgerecht bezahlen, resp. eine entsprechende Meldung erstatten.

Die steuerpflichtige Person erhält weder eine Aufforderung seitens der ESTV noch wird ihr das korrekte Formular zur Deklaration zugesendet. Es liegt vielmehr an ihr, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.<sup>04</sup>

Ist sich eine steuerpflichtige Person bezüglich ihrer Steuerpflicht unsicher, so ist ihr empfohlen, im Zweifelsfall sicherheitshalber eine Deklaration und Ablieferung vorzunehmen. Gemäss Art. 12 VStV<sup>05</sup> werden bezahlte Steuern, welche nicht durch Entscheid der ESTV festgesetzt worden sind, zurückerstattet – dies sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren. Wird die Verrechnungssteuer hingegen nicht (rechtzeitig) deklariert, werden Verzugszinsen fällig und es kann allenfalls eine Busse verhängt werden (vgl. Ziff. 5).

<sup>02</sup> Ebenfalls spezifische Bestimmungen finden sich in der VStV für die Anmeldung von Genossenschaften (Art. 23), von Kollektiven Kapitalanlagen (Art. 31) sowie von Versicherungsgesellschaften (Art. 46).

<sup>03</sup> Schweizerisches Handelsamtsblatt.

<sup>04</sup> Art. 39 VStG.

<sup>05</sup> Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung), SR 642.211.



#### 4.2 Die Steuerobjekte der Verrechnungssteuer

- 10 Das Verrechnungssteuerrecht kennt drei Kategorien von Steuerobjekten:

[↓ Grafik RZ 11]

- 12 Im Folgenden wird der Fokus auf die Deklarationspflichten im Zusammenhang mit Kapitalerträgen (Art. 4, 4a und 5 VStG) gelegt.

#### 4.3 Formularpflicht

- 13 Für die Deklaration der Verrechnungssteuer hat die ESTV einen Fundus an Formularen geschaffen. Diese dienen als Hilfsmittel zur standardisierten Mitteilung von bestimmten verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen an die ESTV. Gemäss Art. 1 Abs. 1 VStV besteht ein Formularzwang: Ist ein Formular vorhanden, hat die steuerpflichtige Person dieses zwingend zu verwenden.

- 14 Greifbar sind die Formulare online auf der Webseite der ESTV ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) unter «Verrechnungssteuer Stempelabgaben/Dienstleistungen» als QDF-Datei. Die Dateien lassen sich elektronisch ausfüllen. Dabei ist der Nutzer an strenge elektronische Limitie-

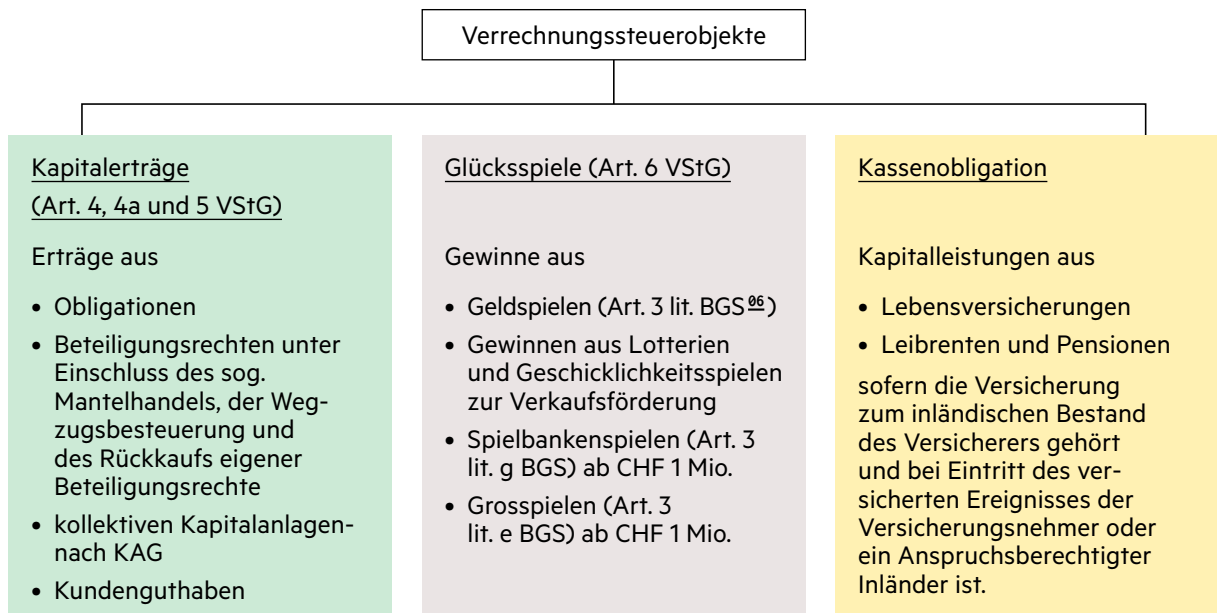
rungen gebunden: Die Eingabemöglichkeiten sind oftmals auf bestimmte Zeichen (z.B. fixes Datumsformat) beschränkt und ein Druck bzw. eine Konvertierung in ein PDF-Format ist in vielen Fällen nur möglich, wenn sämtliche Felder ausgefüllt sind. Das kann in der Praxis teilweise dazu führen, dass ein «Platzhalter» eingefügt werden muss.

Die meisten Formulare können beim Bundesamt für Bauten und Logistik («BBL») in gedruckter Form bestellt werden. Gleichzeitig geht die Tendenz bei der ESTV aber offenbar dahin, bestimmte Formulare nur noch auf elektronischem Weg empfangen zu wollen. So findet sich etwa zu Formular 25 («Rückerstattung der Verrechnungssteuer») bereits heute der Hinweis, dass in absehbarer Zeit physisch eingereichte Rückerstattungseinträge nicht mehr berücksichtigt werden können.

#### 4.4 Deklaration von Ertrag aus Beteiligungsrechten

Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG unterliegt der Ertrag aus Beteiligungsrechten der Verrechnungssteuer. Darunter fällt somit jede Entreichung einer Kapitalgesellschaft im Sinne einer Reduktion ihres

### → 11 DAS VERRECHNUNGSSTEUERRECHT KENNT DREI KATEGORIEN VON STEUEROBJEKTEN

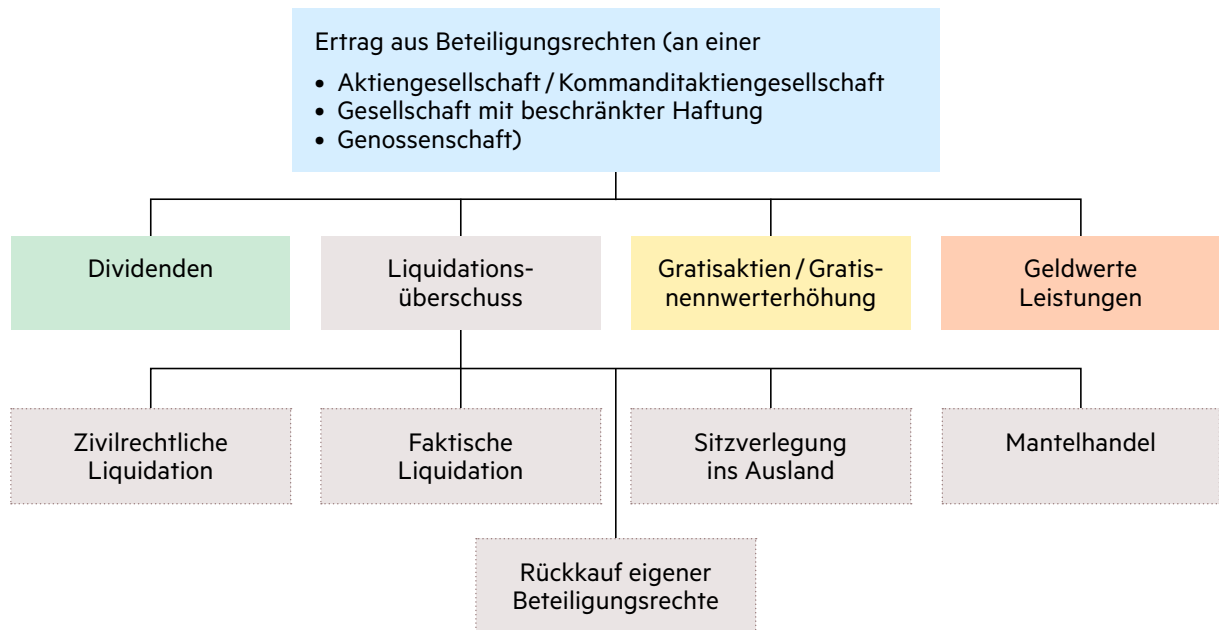


<sup>96</sup> Bundesgesetz über Geldspiele vom 29. September 2017, SR 935.51.



→ 17

## DAS VERRECHNUNGSSTEUERRECHT KENNT DREI KATEGORIEN VON STEUEROBJEKTEN



Eigenkapitals in Form von Substanzentnahmen durch ordentliche und ausserordentliche Dividenden, Liquidationsüberschüsse, geldwerte Leistungen, Gratisnennwertüberhebungen und dergleichen. Keine verrechnungssteuerpflichtige Eigenkapitalentnahme stellt die Rückzahlung des einbezahlten Nennwertkapitals und von steuerlich anerkannten Kapitaleinlagen dar (Art. 5 Abs. 1 bis VStG).

[↑ Grafik RZ 17]

- 18 Grundsätzlich muss bei der Deklaration von Erträgen auf Beteiligungsrechten zwischen der ordentlichen Jahresdeklaration (siehe Ziff. 4.4.1) und der Deklaration von ausserordentlichen Leistungen (siehe Ziff. 4.4.2) unterschieden werden. Als «Exot» ist insoweit die ebenfalls erforderliche Meldung bei der Änderung im Bestand der Kapitaleinlagereserven zu bezeichnen: Hier hat eine Meldung zu erfolgen, obwohl gerade keine Verrechnungssteuer erhoben wird (siehe Ziff. 4.4.3).

### 4.4.1 Formular 103 oder 110 – ordentliche Jahresdeklaration

- 19 Die ordentliche Dividende, also jene, welche an der ordentlichen General- bzw. Gesellschafterversammlung bestimmt wird, muss mit Formular 103 (für AG)

bzw. Formular 110 (für GmbH) innert 30 Tagen seit Abschluss der General- bzw. Gesellschafterversammlung, welche die statutarische Jahresrechnung genehmigt hat, der ESTV deklariert werden. Die Frist von 30 Tagen zur Einreichung des Formulars besteht unabhängig davon, ob für die Dividende ein abweichendes Fälligkeitsdatum beschlossen worden ist oder nicht. Wurde die Fälligkeit der Dividendenzahlung abweichend geregelt, fallen Deklaration und Fälligkeit der Verrechnungssteuer auseinander. Die Verrechnungssteuer wird erst 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung, also im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit (Art. 12 Abs. 1 VStG), fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG).

Eine ordentliche Verrechnungssteuerdeklaration muss unter Umständen selbst dann erfolgen, wenn an der ordentlichen Generalversammlung keine Dividende beschlossen worden ist (vgl. Art. 21 VStV). Dies trifft dann zu, wenn die Bilanzsumme der betreffenden Kapitalgesellschaft per Bilanzstichtag des massgebenden Geschäftsjahres den Betrag von CHF 5 Mio. übersteigt oder wenn die Kapitalgesellschaft in der entsprechenden Steuerperiode ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und einem anderen Staat oder die Beteiligungsermächtigung (Art. 69 DBG / Art. 28 StHG) in Anspruch genommen



hat. Im Falle einer von der Beteiligungsermässigung profitierenden Gesellschaft ist es unerheblich, ob die Kapitalgesellschaft die Beteiligungsermässigung für Dividendenausschüttungen oder für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen in Anspruch genommen hat. Ebenfalls spielt es keine Rolle, ob es im Ergebnis überhaupt zu einer tatsächlichen Reduktion der Gewinnsteuer, aufgrund der indirekten Freistellung des Beteiligungsertrags, kommt oder nicht.<sup>07</sup>

- 21 In der Vergangenheit oft vergessen wurde die generelle Deklarationspflicht für die sog. Statusgesellschaften, also von Holding- und Domizilgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG. Nach Abschaffung ebendieser im Rahmen der Steuerreform und AHV-Finanzierung («STAF») per 1. Januar 2020 fällt diese Kategorie von Gesellschaften jedoch dahin.

#### 4.4.2 Formular 102 – Deklaration von ausserordentlichen Dividenden und anderen geldwerten Leistungen

- 22 Während für die ordentliche Jahresdeklaration für AG und GmbH je ein separates Formular zur Verfügung steht, existiert für sämtliche übrigen Gewinnausschüttungen mit Formular 102 lediglich ein einziges Formular, welches für sämtliche Gesellschaftstypen anwendbar ist. Dieses ist auf der Homepage der ESTV unter dem Titel «Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen» zu finden.
- 23 Mittels Formular 102 können folgende Ausschüttungen deklariert werden:
- A: Ausserordentliche Dividende/Ausschüttung
  - C<sup>08</sup>: Gratisaktien und Gratisstammanteile
  - D: Liquidationsüberschuss
  - E: Wiederkehrende geldwerte Leistungen
  - F: Andere geldwerte Leistungen
- 24 Pro Kategorie und Fälligkeit ist jeweils eine separate Deklaration mit einem eigenen Formular 102 vorzunehmen. Bei den Kategorien D und E ist eine genaue Angabe zur Art der verrechnungssteuerpflichtigen Leistung erforderlich.
- 25 Wichtig ist die Angabe, ob die verrechnungssteuerpflichtige Ausschüttung im Verhältnis zum Grund- oder Stammkapital erfolgt ist oder nicht. Liegt keine

verhältnismässige Ausschüttung vor, ist entweder eine Liste mit den Namen und Adressen der Leistungsempfängerinnen sowie der entsprechenden Anteilsbeiträgen dem Formular 102 beizulegen oder es sind die Begünstigten sowie die durch sie empfangenen Beträge auf Seite 2 des Formulars aufzuführen.

#### 4.4.3 Formular 170 – Deklaration von Änderungen im Bestand der Kapitaleinlagereserven

Seit dem Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2011 können ab dem 1. Januar 1997 geleistete Kapitaleinlagen von Beteiligten gemäss Art.5 Abs.1bis VStG verrechnungssteuerfrei an die Beteiligten zurückbezahlt werden. Um eine Überprüfung der vorhandenen Kapitaleinlagereserven durch die ESTV gewähren zu können, muss jede Änderung im Bestand der ESTV gemeldet werden.

In einer ersten Deklaration kann eine Kapitalgesellschaft sämtliche seit dem 1. Januar 1997 geleisteten Kapitaleinlagen mittels Erstmeldung der ESTV melden. Während vor allem kurz nach Einführung des Kapitaleinlageprinzips aufgrund der Rückwirkung von Art.5 Abs.1<sup>bis</sup> VStG eine Nachdeklaration über mehrere Jahre erfolgte, ist davon auszugehen, dass rund zehn Jahre später auch bei der Erstmeldung jeweils aktuell geleistete Kapitaleinlagen gemeldet werden.

Die Meldung über Veränderungen bei den Kapitaleinlagereserven hat mittels Formular 170 zu erfolgen. Für die Meldung von neu geleisteten Kapitaleinlagen sind folgende Beilagen der ESTV mitzusenden:

- Unterzeichnete Jahresrechnung
- Unterzeichneter Kontoauszug eines gesonderten Kontos, auf dem die Kapitaleinlagereserven verbucht sind, und welches in der Bilanz als gesetzliche Reserven ausgewiesen wird
- Nachweise über die Kapitaleinlage, z.B. einen Kapitaleinlagevertrag oder eine Forderungsverzichtserklärung

<sup>07</sup> Letzteres trifft zu, wenn die Gesellschaft einen Verlust ausweist, sodass keine zu ermässigende Gewinnsteuer anfällt.

<sup>08</sup> Es ist dem Autor nicht bekannt, weshalb Buchstabe «B» nicht vorhanden ist. Dies hängt wohl mit einer ESTV-internen Klassifizierung zusammen.



- 29 Werden neue – oder eben auch vergangene (im Rahmen der Erstmeldung) – Kapitaleinlagen gemeldet, so ist das Formular 170 jeweils innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung an die ESTV zu senden.
- 30 Nachdem erstmalig Kapitaleinlagereserven gemeldet wurden, muss jede Bestandsänderung der ESTV wiederum mittels Formular 170 gemeldet werden.
- 31 Dabei gelten folgende Fristen:
- 32 Wurden im betreffenden Geschäftsjahr lediglich Kapitaleinlagen getätigt, so gilt die Frist von 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung. Werden jedoch Kapitaleinlagen an die Anteilsinhaber ausbezahlt, hat eine Meldung innert 30 Tagen nach der Generalversammlung oder spätestens 30 Tage nach Rückzahlung mittels Formular 170 zu erfolgen.
- 33 Dabei sind folgende Beilagen mitzusenden:
- Unterzeichnete Jahresrechnung
  - Unterzeichneter Kontoauszug eines gesonderten Kontos auf dem die Kapitaleinlagereserven verbucht sind
  - Generalversammlungsbeschluss, an welchem die Rückzahlung beschossen wurde
- 34 Wurden in einem Geschäftsjahr vorgängig neue Kapitaleinlagen geleistet, können diese auf demselben Formular 170 mitdeklariert werden. Selbstverständlich müssen dann die entsprechenden Nachweise ebenfalls eingereicht werden.
- 35 Seit Inkrafttreten der STAF gilt für börsenkotierte Unternehmen ein modifiziertes Kapitaleinlageprinzip: Diesen ist es seit dem 1. Januar 2020 grundsätzlich nur noch gestattet, Kapitaleinlagen in derselben Höhe auszuschütten, wie auch übrige (steuerbare) Reserven ausgeschüttet werden, jedenfalls solange solche vorliegen. Diese Regelung betrifft jedoch nicht sogenannte «Ausland-KER» gemäss Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> VStG, d.h. Kapitaleinlagereserven, welche im Rahmen einer grenzüberschreitenden Fusion oder Umstrukturi-

erung bzw. im Rahmen eines grenzüberschreitenden fusionsähnlichen Zusammenschlusses von einer ausländischen Gesellschaft in eine Schweizer Gesellschaft übertragen wurden. Um diese Änderungen abbilden zu können, wurde das Formular 170 um folgende Angabe ergänzt: «Die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist an einer schweizerischen Börse kotiert.»

Das Formular ermöglicht jedoch nicht die Deklaration von Ausland-KER. Diese sind mittels geeigneter Dokumente nachzuweisen. Anzumerken ist, dass eine Gesellschaft frei darüber entscheiden kann, ob sie Inland-KER oder Ausland-KER ausschüttet und ebenso, aus welchen in den Vorjahren geleisteten Kapitaleinlagen (also vor Einführung der neuen Bestimmungen) allfällige Ausschüttungen vorgenommen wurden.

#### 4.5 Deklaration von Zinsen auf Obligationen sowie Kundenguthaben

##### 4.5.1 Obligationenbegriff im Verrechnungssteuerrecht

Was unter einer Obligation zu verstehen ist, wird für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben übereinstimmend geregelt (Art. 15 VStV sowie Art. 4 Abs. 3 bis 5 StG<sup>99</sup>).<sup>10</sup> Dieser Obligationenbegriff geht weiter als derjenige des Wertpapierrechts (vgl. Art. 965 ff. OR<sup>11</sup>) und übersteigt gemeinhin auch das, was im Handel und im Bankgeschäft unter einer Obligation verstanden wird.

Obligationen sind demnach schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennungen, die zwecks kollektiver Beschaffung von Fremdkapital, kollektiver Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und der Gläubigerin zum Nachweis, zur Geltendmachung oder zur Übertragung der Forderung dienen.

<sup>99</sup> Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973, SR 641.10.

<sup>10</sup> Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 47 vom 25. Juli 2019 betreffend Obligationen (zit. KS ESTV, Obligationen).

<sup>11</sup> Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220.





#### 4.5.2 Unterscheidung zwischen Kassen- und Anleiheobligationen

39 Das Verrechnungssteuerrecht unterscheidet im Wesentlichen zwischen Kassen- und Anleiheobligationen (Art.15 Abs.1 VStV). Bei Kassenobligationen werden Titel in einer Mehrzahl von Exemplaren fortlaufend und zu variablen Bedingungen ausgegeben. Bei Anleiheobligationen werden diese in einer Mehrzahl von Exemplaren zu identischen Bedingungen ausgegeben. Es handelt sich mithin um ein einheitliches, in sich geschlossenes Kreditgeschäft.

40 Obligationen – unabhängig ihrer Qualifikation als Kassen- oder Anleiheobligation – mit einer festen Laufzeit von nicht mehr als zwölf Monaten, verbunden normalerweise mit einer einmaligen Verzinsung am Ende der Laufzeit, werden als Geldmarktpapiere qualifiziert (Art. 4 Abs.5 StG).

#### 4.5.3 Beginn der Steuerpflicht – «10/20-non-bank rule»

41 Nicht verrechnungssteuerpflichtig sind Zinsen, die auf einfachen Darlehensverhältnissen bezahlt werden. Der Verrechnungssteuer sollen vielmehr nur jene Zinsen unterliegen, welche der kollektiven Kapitalbeschaffung dienen. Die ESTV hat die Kriterien, ab wann ein Schuldverhältnis nicht mehr als individuell verstanden wird, sondern aus verrechnungssteuerlicher Sicht eben von einer Obligation auszugehen ist, aktuell im Kreisschreiben Nr.47<sup>12</sup> vom 25.Juli 2019 präzisiert.

42 Demnach beginnt die Steuerpflicht bei Anleiheobligationen, sobald ein inländischer Schuldner bei mehr als zehn Gläubigerinnen gegen Ausgabe von Schuldanerkennungen Geld zu identischen Bedingungen aufnimmt. Die gesamte Kreditsumme muss dabei mindestens CHF 500'000 betragen.

43 Bei Kassenobligationen beginnt die Steuerpflicht, sobald ein inländischer Schuldner bei mehr als 20<sup>13</sup> Gläubigerinnen gegen Ausgabe von Schuldanerkennungen fortlaufend Geld zu variablen Bedingungen aufnimmt. Auch hier muss die gesamte Kreditsumme mindestens CHF 500'000 Franken betragen.

Bei den vorgenannten Mindestzahlen an die Gläubigerinnen werden sowohl bei Anleihe- als auch Kassenobligationen in- und ausländische Banken im Sinne der an ihrem Sitz geltenden Bankengesetzgebung nicht mitgezählt. Seit dem 1. August 2010 sind ausserdem konzerninterne Darlehen ausgenommen.<sup>14</sup> Als konzernintern gelten nach anerkannten Rechnungslegungsstandards voll konsolidierte Gesellschaften, also ab einer Beteiligungsquote von 50 %.

Sobald eine inländische Kapitalgesellschaft eine Obligation im Sinne des Verrechnungssteuerrecht emittiert, ist sie zur Deklaration und Entrichtung der Verrechnungssteuer verpflichtet. Die Gesellschaft muss von sich aus erkennen, dass ihre Kapitalbeschaffung der Ausgabe einer Obligation entspricht, bei welcher die Zinsen der Verrechnungssteuer unterliegen. Aufgrund der möglichen negativen Folgen bei einer Nichtanmeldung bzw. Nichtdeklaration empfiehlt es sich, im Zweifel mit der ESTV vor Ausgabe eines Produktes in Kontakt zu treten.

#### 4.5.4 Einzelbetrachtung bei unterschiedlichen Kapitalbeschaffungsrunden

Unabhängige Kapitalbeschaffungsrunden sind dabei unabhängig voneinander zu betrachten. Hat eine Gesellschaft Anleiheobligationen im Sinne des Verrechnungssteuerrechts ausgegeben, führt die Ausgabe einer Kassenobligation nicht automatisch auch zur Verrechnungssteuerpflicht. Es müssen in diesem Fall ebenfalls die spezifischen Voraussetzungen (d.h. 20 Gläubigerinnen mit variablen Konditionen sowie ein Mindestbetrag von CHF 500'000) erfüllt sein.

#### 4.5.5 Begriff des Kundenguthabens im Verrechnungssteuerrecht

Gemäss Art.4 Abs.1 lit. d VStG unterliegen nebst Obligationen auch die Erträge von Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen der Ver-

<sup>12</sup> KS ESTV, Obligationen.

<sup>13</sup> Für inländische Banken gemäss Bankengesetz gilt diese Mindestzahl an Schuldner nicht; vgl. KS ESTV, Obligationen, Ziff. 3.2.

<sup>14</sup> Art. 14a VStV.



rechnungssteuer. Während unter «Bank und Sparkasse», welche sich öffentlich zur Annahme verzinslicher Gelder empfiehlt, gemeinhin eine Bank nach Bankengesetz verstanden werden dürfte, hat die ESTV im Kreisschreiben Nr. 34 vom 26. Juli 2011 den Begriff der Bank, welche fortgesetzt Geld gegen Zins entgegennimmt (vgl. Art. 9 Abs. 2 VStG), konkretisieren müssen. Die Verrechnungssteuerpflicht beginnt, sobald der Bestand an Gläubigerinnen die Zahl 100 übersteigt und die gesamte Schuldsomme mindestens CHF 5'000'000 Franken beträgt.<sup>15</sup> Auch hier werden in- und ausländische Banken im Sinne der an ihrem Sitz geltenden Bankengesetzgebung sowie Konzerngesellschaften nicht als Gläubigerinnen mitgezählt.

#### 4.5.6 Unterschiedliche Fälligkeiten und Formulare

48 Trotz der Unterteilung in Anleiens- und Kassenobligationen werden die Erträge verrechnungssteuerlich grundsätzlich übereinstimmend, d.h. unabhängig von der jeweiligen Ausgestaltung, behandelt. Sämtliche Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, gleichgültig ob in Form von periodischen Zinszahlungen oder als Einmalentschädigungen ausgerichtet, unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG der Verrechnungssteuer in der Höhe von 35%. Dabei entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Entscheidend ist somit die Fälligkeit jeweiliger (periodischer) Zinszahlungen oder – im Falle von Diskont- oder globalverzinslichen Obligationen – die Differenz zwischen Emissionspreis und Rückgabepreis im Zeitpunkt der Rückgabe. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Emissionsdisagio oder ein Rückzahlungsagio gewährt wird.

49 Dasselbe gilt für die Zinsen auf Kundenguthaben, wobei hier ein jährlicher Zinsfreibetrag in der Höhe von CHF 200 besteht (Art. 5 Abs. 1 lit. c VStG).

#### 4.5.7 Formular 101 – Deklaration von Ertrag auf Anleiensobligationen

50 Bei Anleiensobligationen ist die Verrechnungssteuer jeweils 30 Tage nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung, d.h. 30 Tage nach Fälligkeit eines periodischen Zinses bzw. 30 Tage nach dem Rückkauf zu pari

(bei Diskontobligationen) bzw. über pari (bei globalverzinslichen Obligationen) (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG), fällig.

Deklariert wird die entsprechende Verrechnungssteuer jeweils ebenfalls bis 30 Tage nach Zinsfälligkeit mit Formular 101. Die Deklaration muss pro Anleiensobligation und pro Zinsfälligkeit separat vorgenommen werden. Das Formular ermöglicht die Deklaration von periodischen Zinsen, aber auch die Differenz von Ausgabe- zu Rückgabepreis.

Eine Deklaration pro Anleiensobligation scheint hier angebracht, schliesslich haben sämtliche Gläubigerinnen dieselben Bedingungen und damit auch identische Zinssätze und Fälligkeiten.

#### 4.5.8 Formular 16 bzw. 120 – Deklaration von Ertrag auf Kassenobligationen, Geldmarktpapieren und Kundenguthaben

Die Verrechnungssteuer auf Zinsen auf Kassenobligationen, Geldmarktpapieren und Kundenguthaben ist jeweils 30 Tage nach Ablauf des Quartals zu entrichten. Das gilt für sämtliche Erträge, die im betreffenden Quartal fällig geworden sind (Art. 16 Abs. 1 lit. a VStG). Dabei werden alle ausgerichteten Erträge von unterschiedlichen Kassenobligationen, Kundenguthaben bzw. Geldmarktpapiere quartalsweise mit Formular 16 deklariert und die Steuer entsprechend abgeliefert. Am Ende des Geschäftsjahres des Schuldners folgt die Schlussdeklaration mit Formular 120, welche die Abschlagszahlungen berücksichtigt.

#### 4.6 Steuererfüllung mittels Meldeverfahren

##### 4.6.1 Allgemeines

Wurde eine Verrechnungssteuer deklariert, hat die steuerpflichtige Person dieselbe fristgemäss zu entrichten. Dabei kann die Fälligkeit der Verrechnungssteuer von der Frist zur Deklaration abweichen (vgl. z.B. Ziff. 4.4.1 bei der Deklaration der ordentlichen Dividende). Nebst der Erfüllung durch Entrichtung besteht in gewissen Fällen die Möglichkeit, die Steuer-

<sup>15</sup> Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 34 vom 26. Juli 2011 betreffend Kundenguthaben.



pflcht durch Meldung zu erbringen: Gemäss Art.20 Abs.1 VStG kann das Meldeverfahren bei Kapitalerträgen jeweils dann zur Anwendung gelangen, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würden.<sup>16</sup> Bei einer solchen Meldung handelt es sich nicht um eine Deklaration, sondern um die Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht. In welchen Fällen das Meldeverfahren konkret angewendet werden kann, wird in Art.24, 24a und 26a VStV umschrieben.

- 55 Nachfolgend wird lediglich auf das Meldeverfahren bei der Deklaration von Dividenden im Konzernverhältnis eingegangen. Dies ist in der Praxis der häufigste Fall.

#### 4.6.2 Meldeverfahren statt Steuerentrichtung für Dividenden im Konzernverhältnis

- 56 Gemäss Art.26a VStV kann eine Kapitalgesellschaft, welche zu mind. 20 % am Kapital einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, diese anweisen, ihr die Dividenden ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten. Dabei wird vorausgesetzt, dass die Leistungsempfängerin die Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfüllt, und dass der Leistungsschuldner ein schriftliches Gesuch an die ESTV stellt.

#### 4.6.3 Formular 106 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung im nationalen Verhältnis

- 57 Ist die Empfängerin eine inländische Gesellschaft, so ist das Meldeverfahren mittels Formulars 106 bei der ESTV zu beantragen. Dieses Formular muss sowohl vom Leistungsschuldner als auch der Leistungsempfängerin unterzeichnet werden. Das Formular enthält nebst den Angaben zu den Gesellschaften folgende Angaben:

- Beteiligungsquote
- Datum des Erwerbs der Beteiligungsrechte
- Fälligkeit der Dividende
- Höhe der Dividende
- Frage, ob das erste Mal eine Dividende in der Höhe von CHF 50'000 vereinnahmt wird.

Gemäss Art.38 Abs.2 VStG hat die Meldung statt Entrichtung bei Fälligkeit zu erfolgen. Bei der Ausrichtung von Dividenden ist die Verrechnungssteuerforderung 30 Tage nach deren Fälligkeit zu entrichten. Das Formular 106 muss folglich bis spätestens zu diesem Zeitpunkt eingereicht werden. In der Praxis wird das Formular sodann regelmässig zusammen mit den Formularen 102, 103 und 110 eingereicht.

Bis zum 14.Februar 2017 bedeutete eine verspätete Meldung eine automatische Ablehnung des Meldeverfahrens. Folglich musste die Verrechnungssteuer abgeliefert und zurückverlangt werden, was jeweils mit Verzugszinsfolgen verbunden war. Per 15.Februar 2017 trat jedoch der neue Art.20 Abs.3 VStG in Kraft, welcher auch bei einer verspäteten Beantragung das Meldeverfahren gewährt. Die ESTV hat dabei jedoch die Möglichkeit eine Ordnungsbusse in der Höhe von bis zu CHF 5'000 zu erheben (Art.64 Abs.1 lit.d VStG).

#### 4.6.4 Formulare 823(B/C) und 108 – Meldeverfahren im internationalen Verhältnis

Im internationalen Verhältnis ist es einer schweizerischen Gesellschaft möglich, die Verrechnungssteuer, welche auf einer Dividende, die an eine ausländische Muttergesellschaft ausgeschüttet wird, mittels Meldung statt Entrichtung zu erfüllen, sofern die Schweiz mit dem anderen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen oder einen anderen Staatsvertrag abgeschlossen hat.<sup>17</sup> Sieht ein Abkommen lediglich eine teilweise Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer vor, so kann der rückforderbare Teil mittels Meldung erfüllt werden.

<sup>16</sup> Bei Versicherungsleistungen ist das Meldeverfahren gar der Normalfall (Art. 19 VStG) und bei Glücksspielen ist das Meldeverfahren in gewissen Fällen möglich (Art.20a VStG).

<sup>17</sup> Konkret ist hier damit das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, kurz AIA-Abkommen Schweiz-EU, gemeint.



61 Damit das Meldefahren bei einer ausländischen Dividendenempfängerin angewendet werden kann, muss das Meldefahren vorgängig mittels dem entsprechenden Formular 823(B/C)<sup>18</sup> «Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer der Dividendenerträgen infolge wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft» bei der ESTV beantragt werden. Erst nach erfolgter Bewilligung – welche jeweils für drei Jahre gilt – können die Dividenden verrechnungssteuerfrei bzw. lediglich unter Abzug der residualen Sockelsteuer ausgerichtet werden.

62 Jede Dividendenausschüttung an die ausländische Kapitalgesellschaft ist mit Formular 108 der ESTV zu melden. Anders als Formular 106 genügt hier die Unterzeichnung durch die Schuldnerin. Die Empfängerin musste jedoch bereits auf dem Grundgesuch unterzeichnen.

63 Das Formular enthält nebst den Angaben zu den Gesellschaften folgende Angaben:

- Beteiligungsquote
- Stimmrechtsanteil
- Fälligkeit der Dividende
- Höhe der Dividende
- Zu meldende Verrechnungssteuer (35 % abzüglich residuale Verrechnungssteuer)

64 Bezüglich Fristen und Folgen der verspäteten Einreichung kann auf das nationale Verhältnis (Ziff. 4.6.3 hiervor) verwiesen werden.

## 5. Strafrechtliche Konsequenzen der Verletzung der Anmelde- und Deklarationspflichten

### 5.1 Allgemeines

65 Die Verrechnungssteuer als Selbstdeklarationssteuer auferlegt dem Steuerpflichtigen eine hohe Verantwortung. Zugleich hängt die Erfüllung des staatlichen Steueranspruchs davon ab, dass dieser seinen Verfahrenspflichten pflichtgetreu nachkommt. Folglich ist deren Nichtbeachtung unter Umständen strafbewehrt.

## 5.2 Steuerhinterziehung

### 5.2.1 Tatbestand

Art. 61 lit. c VStG setzt die vorsätzliche und fahrlässige Steuerhinterziehung durch Nicht- oder Falschmeldung einer steuerbaren Leistung unter Strafe. 66

Liegt gleichzeitig der in Art. 14 VStrR<sup>19</sup> geregelte Vergehenstatbestand des Leistungs- und Abgabebetrugs vor, gelangt ausschliesslich dieser Straftatbestand zur Anwendung. 67

### 5.2.2 Objektiver Tatbestand

Um überhaupt eine Hinterziehung der Verrechnungssteuer begehen zu können, müssen beim Täter verschiedene objektive Merkmale vorhanden sein, namentlich eine Deklarations- oder Meldepflicht. Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um ein Erfolgsdelikt, dessen tatbestandsmässiger Erfolg im Steuer ausfall des Gemeinwesens bzw. der allgemeinen Verletzung des staatlichen Steueranspruches liegt. In den Fällen, in welchen die Verrechnungssteuer durch Meldung statt Entrichtung beglichen werden kann, findet zwar kein konkreter Steuerausfall beim Gemeinwesen statt. Da die Meldung jedoch eine Art der Steuerentrichtung darstellt, hat die Nicht- bzw. Falschmeldung ebenfalls eine Steuerhinterziehung zu Folge. 68

### 5.2.3 Subjektiver Tatbestand

Gemäss Art. 61 VStG kann eine Hinterziehung sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden. 69

### 5.2.4 Strafraumen

Das Gesetz sieht eine Busse von bis zu CHF 30'000 vor, bzw. – sofern dies einen höheren Betrag ergibt – bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässig erlangten Vorteils. Die Höhe 70

<sup>18</sup> Formular 823 für das Meldeverfahren gestützt auf das DBA-USA, Formular 823B für das Meldeverfahren gestützt auf ein anderes DBA und Formular 823C für das Meldeverfahren gestützt auf das AIA-Abkommen Schweiz-EU.

<sup>19</sup> Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974; SR 313.0.



der Busse richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des (Steuer-)Strafrechts. So ist insbesondere der Verschuldensgrad mit einzubeziehen; aber auch die Frage, ob es sich um einen «Ersttäter» handelt und wie nach Entdecken der Hinterziehung mit den Behörden kooperiert wird.

### 5.3 Steuergefährdung

#### 5.3.1 Tatbestand

- 71 Die Verletzung einer Deklarationspflicht kann zu einer Steuergefährdung führen. Im Gegensatz zur Steuerhinterziehung ist die Steuergefährdung ein Tätigkeitsdelikt: Das tatbestandsmässige Verhalten genügt zur Verwirklichung des Straftatbestands, ein Erfolgseintritt ist nicht nötig.

- 72 Art. 62 Abs. 1 VStG zählt abschliessend die möglichen Tatbestände auf, welche zu einer strafbaren Gefährdung der Verrechnungssteuer führen können. In Bezug auf die Deklarationspflichten sagt das Gesetz:

*«Wer die gesetzmässige Durchführung der Verrechnungssteuer gefährdet, indem er vorsätzlich oder fahrlässig im Steuererhebungsverfahren der Pflicht zur Anmeldung als Steuerpflichtiger, zur Einreichung von Steuererklärungen, Aufstellungen und Abrechnungen, zur Erteilung von Auskünften und zur Vorlage von Geschäftsbüchern und Belegen nicht nachkommt, wird, sofern nicht eine der Strafbestimmungen der Artikel 14-16 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes vom 22. März 1974 zutrifft, mit Busse bis zu 20'000.— Franken bestraft.»*

#### 5.3.2 Objektiver Tatbestand

- 73 Der vorgenannte Art. 62 Abs. 1 lit. a VStG bestraft die Gefährdung der Verrechnungssteuer, wenn eine steuerpflichtige Person den Pflichten zur Anmeldung sowie zur Deklaration von steuerpflichtigen Ereignissen nicht nachkommt. Dies ist immer dann der Fall, wenn eine (Selbst-)Deklaration nicht innert den gesetzlichen Fristen auf den vorgeschriebenen Formularen erfolgt. Die Nichtbenützung des vorgeschriebenen Formulars genügt, um den Tatbestand der Steuergefährdung zu erfüllen.

#### 5.3.3 Subjektiver Tatbestand

Gemäss Art. 62 Abs. 1 VStG kann eine Steuergefährdung sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden. 74

#### 5.3.4 Strafraumen

Das Gesetz sieht eine Busse von bis zu CHF 20'000 vor. Die Höhe der Busse richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des (Steuer-)Strafrechts. So ist insbesondere der Verschuldensgrad mit einzubeziehen; aber auch die Frage, ob es sich um eine «Ersttäterin» handelt und wie nach Entdecken der Hinterziehung mit den Behörden kooperiert wird. 75

### 6. Fazit

Die Verrechnungssteuer als Selbstdelarationssteuer 76 auferlegt der steuerpflichtigen Person eine hohe Verantwortung: In einem ersten Schritt muss diese erkennen, dass sie überhaupt steuerpflichtig wird. Ist die eigene Steuerpflicht erkannt, hat die steuerpflichtige Person sodann ihre Verfahrenspflichten wahrzunehmen. Dazu gehört auch die Festlegung der Bemessungsbasis, der Berechnung der geschuldeten Steuer und der Erfüllung der Steuerpflicht durch Steuerentrichtung oder durch Meldung. Die Nichteinhaltung von Deklarationspflichten kann verschiedene Folgen haben. Da diesfalls in aller Regel auch die Steuer nicht abgeliefert wird, stellt sich oft die Frage der Steuerhinterziehung. Auf verspätete Zahlungen fallen auf jeden Fall Verzugszinsen von aktuell fünf Prozent p.a. an.

In der Schweiz ansässige Gesellschaften sind somit 77 gut beraten, ihre Pflichten betreffend die Verrechnungssteuer regelmässig zu überprüfen und entsprechende Kontrollmechanismen vorzusehen.

