

RENÉ MATTEOTTI

DOMINIK BÜRGY

PHILIPP ROTH

FRISTEN BEIM MELDEVERFAHREN – VORENTWURF DER WAK-N

Rechtliche Würdigung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts*

Basierend auf der parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» hat die WAK-N einen Vorentwurf zur Anpassung des Verrechnungssteuergesetzes verabschiedet. Die vorgeschlagenen Konkretisierungen sind grundsätzlich zu begrüßen und zwingend notwendig. Der politische Prozess könnte allerdings durch einen neuen, wenig überzeugenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts ins Stocken geraten. Der Entscheid wird kritisch gewürdigt.

1. AUSGANGSLAGE

1.1 Vernehmlassungsverfahren der WAK-N. Am 12. Dezember 2014 hat die *Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates* (WAK-N) das Vernehmlassungsverfahren über den *Vorentwurf* (VE) zur Anpassung des *Verrechnungssteuergesetzes* (VStG) [1] eröffnet. Der Vorentwurf dient der Umsetzung der von Nationalrat *Urs Gasche* am 13. Dezember 2013 eingereichten parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» [2].

Sowohl die parlamentarische Initiative Gasche, wie auch die am 10. Dezember 2013 eingereichte parlamentarische Initiative von Ständerat *Paul Niederberger* «Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung des Verrechnungssteuergesetzes» [3] schlagen eine Anpassung der formellen Anforderungen an das Meldeverfahren bei konzerninternen Dividendenzahlungen im in- und grenzüberschreitenden Verhältnis vor.

Gemäss Art. 26a der *Verrechnungssteuerverordnung* (VStV) [4] kann eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die zu mind. 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist, die Verrechnungssteuerpflicht bei konzerninternen Dividendenzahlungen durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllen. Art. 26a VStV gilt für Dividenden zwischen verbundenen

Schweizer Gesellschaften. Diese Bestimmung wurde gestützt auf die Motion der damaligen Ständerätin *Vreni Sperry* in die VStV eingefügt und ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten. Die Bestimmung verfolgt gemäss dem gesetzgeberischen Willen das Ziel, konzerninterne Dividendenzahlungen steuerlich und administrativ zu vereinfachen und insbesondere die mit der Entrichtung der Verrechnungssteuer und deren anschliessenden Rückforderung verbundenen Liquiditätsabflüsse und Zinskosten zu vermeiden [5]. Durch die Ausdehnung des Meldeverfahrens auf grenzüberschreitende Verhältnisse im Sinne der Steuerentlastungsverordnung [6] werden zudem unnötige Hemmnisse im grenzüberschreitenden Kapitalverkehr abgebaut. Sofern ein *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) mit Nullsatz oder das zwischen der Schweiz und der EU abgeschlossene *Zinsbesteuerungsabkommen* (ZBstA) [7] anwendbar sind, müssen grenzüberschreitende konzerninterne Dividendenzahlungen von der Quellensteuer befreit werden [8].

Im internationalen Verhältnis kommt demzufolge Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung zum Zuge. Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung wie auch Art. 26a Abs. 2 VStV sehen vor, dass die verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft (d. h. die leistende Gesellschaft) innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende der *Eidg. Steuerverwaltung* (ESTV) mittels amtlichem Formular Meldung erstat-



RENÉ MATTEOTTI,
PROF. DR. IUR., M.A.,
LL.M. (TAX), RECHTSANWALT,
ORDINARIUS FÜR SCHWEI-
ZERISCHES, EUROPÄISCHES
UND INTERNATIONALES
STEUERRECHT, UNIVERSITÄT
ZÜRICH, TAX COUNSEL,
BAKER & MCKENZIE, ZÜRICH



DOMINIK BÜRGY,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PRÄSIDENT VON
EXPERTSUISSE, PARTNER,
EY, ZÜRICH

tet. Zusätzlich erfolgt mit einem zweiten Formular die ordentliche Deklaration der Verrechnungssteuer. Im internationalen Verhältnis ist das Meldeverfahren zudem mittels gesondertem Formular vorgängig zu genehmigen. Hierbei wird geprüft, ob die die Dividende erhaltende Gesellschaft aufgrund eines DBA oder eines anderen Staatsvertrags und bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung Anspruch auf teilweise oder vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer hätte, sofern diese im ordentlichen Verfahren auf sie überwälzt würde. Im Rahmen der Meldung nach VStV werden die Voraussetzungen beim Dividendenempfänger hingegen zusammen mit der Meldung geprüft; infolgedessen ist kein separater Antrag erforderlich.

Gemäss langjähriger Praxis (von der ESTV jedoch bestrittener Praxis) wurde das Meldeverfahren seitens der ESTV auch bei einer verspäteten Einreichung (d. h. nach Ablauf der 30-tägigen Frist ab Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende) gewährt, sofern die materiellen Voraussetzungen (insbesondere die Rückforderungsberechtigung des Dividendenempfängers) vorliegen. Die 30-tägige Meldefrist wurde folglich von der ESTV wie eine Ordnungsfrist gehandhabt und von den Unternehmen als solche verstanden.

1.2 Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011.

Mit Entscheid vom 19. Januar 2011 hielt das Bundesgericht fest, dass es sich bei der 30-tägigen Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung (d. h. im internationalen Verhältnis) nicht um eine Ordnungs-, sondern um eine Verwirkungsfrist handelt, mit der Folge, dass bei Nichteinhaltung der Frist, der Anspruch auf Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer verwirkt [9]. Folglich kann das Meldeverfahren nicht mehr in Anspruch genommen werden.

Gestützt auf diesen Entscheid verschärfte die ESTV ihre bestehende Praxis zum Meldeverfahren bei Dividenden sowohl im internationalen als auch im innerstaatlichen Verhältnis und verweigerte bei Überschreiten der 30-tägigen Frist die Anwendung des Meldeverfahrens unter Erhebung von 5% Verzugszinsen auf der Verrechnungssteuerforderung. Dies unabhängig davon, ob die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren erfüllt sind.

Dies führte zu einer erheblichen Zunahme offener Verrechnungssteuerfälle und teilweise zu massiven Verzugszinsforderungen seitens der ESTV. So vereinnahmte die ESTV im Jahr 2010 im Bereich der Verrechnungssteuer insgesamt CHF 21 Mio. an Bussen und Verzugszinsen und in den Jahren 2011 und 2012 jeweils CHF 39 Mio. bzw. CHF 32 Mio. Im Jahr 2013 stiegen die Bussen und Verzugszinsen dann

sprunghaft auf CHF 323 Mio. an [10]. Gesamthaft stehen Verzugszinsforderungen von rund CHF 500 Mio. in Rede [11].

1.3 Folgen der Praxisänderung. Der Entscheid des Bundesgerichts und die von der Verwaltung daraus gezogenen Konsequenzen sind rechtlich und ökonomisch aus verschiedenen Gründen problematisch. So sind insbesondere im internati-

«Die von der ESTV erhobenen Verzugszinsen stellen verkappte Strafzinsen dar.»

onalen Verhältnis die grenzüberschreitenden Dividenden in zahlreichen Situationen bereits auf staatsvertraglicher Ebene (DBA, ZBstA) von der schweizerischen Verrechnungssteuer befreit. Demzufolge besteht unabhängig von der Einhaltung der Meldefrist gar keine Verrechnungssteuerschuld [12]. Aus ökonomischer Sicht erleidet der schweizerische Fiskus damit auch bei einer verspäteten Meldung keinen Zinsschaden, womit es bereits an einer überzeugenden Grundlage fehlt, um die geforderten Verzugszinsen zu erheben. Die von der ESTV erhobenen Verzugszinsen stellen vielmehr verkappte Strafzinsen dar [13]. Deren Bemessung erweist sich zudem als äusserst willkürlich, denn je länger der Fiskus mit deren Geltendmachung zuwartet, desto höher fallen die Strafzinsen aus [14].

Dies lässt sich an folgendem Beispiel veranschaulichen [15]: Eine Schweizer Tochtergesellschaft beschliesst am 30. November 2006 eine Dividende von CHF 100 Mio. Aufgrund einer internen Revision im Jahre 2011 entdeckt sie, dass die Meldung ein paar Tage verspätet abgeschickt worden ist. Aufgrund der Praxisverschärfung sieht sie sich nachträglich mit einer Verzugszinsforderung von CHF 8.75 Mio. konfrontiert, wenn die Verrechnungssteuer Ende 2011 entrichtet wird. Dies obwohl die Meldung nur wenige Tage verspätet abgeschickt worden ist und die ESTV die entrichtete Steuer an den Dividendenempfänger innert nützlicher Frist zurückerstatten muss und daher niemals einen Verzugschaden von CHF 8.75 Mio. erlitten hat, den es mit der Erhebung von Verzugszinsen auszugleichen gäbe. Die Verrechnungssteuer kann von der ausländischen Muttergesellschaft auf Antrag zurückgefordert werden. Die Verzugszinsen stellen hingegen eine endgültige und – in Anbetracht der begangenen Ordnungswidrigkeit (verspätete Meldung) – eine vollkommen unangemessene Belastung des steuerpflichtigen Unternehmens dar. Nicht vergessen werden sollte auch, dass die Refinanzierung der kurzfristigen Zahlung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. Finanzierung der Verzugszinsen für grosse international tätige Konzerne üblicherweise noch eher tragbar ist, während dies bei inländischen KMU sehr schnell zu einer existenzbedrohenden Lage führt.

Dies lässt berechtigte Zweifel daran aufkommen, ob die Erhebung eines Verzugszinses – als Ausgleich für einen entgangenen Zinsvorteil und eines erhöhten administrativen Aufwands seitens der ESTV – im Fall des Meldeverfahrens



PHILIPP ROTH, MLAW,
WISS. ASSISTENT, LEHR-
STUHL FÜR SCHWEIZE-
RISCHES, EUROPÄISCHES
UND INTERNATIONALES
STEUERRECHT, UNIVERSITÄT
ZÜRICH, KNOWLEDGE
MANAGER, TAX SERVICES,
EY, ZÜRICH

überhaupt eine sachgerechte Lösung darstellen kann. Den Verzugszinsen kommt im Rahmen des Meldeverfahrens ausschliesslich ein pönaler (Straf-)Charakter zu. Sie stellen im Kontext des Meldeverfahrens eine Strafe dar, deren Bemessung in verfassungswidriger Weise unabhängig vom Verschulden erfolgt [16].

1.4 Wiederherstellung des gesetzgeberischen Willens, der staatsvertraglichen Verpflichtung und der verfassungsrechtlichen Grundsätze. Die beiden Initiativen Gasche und Niederberger beabsichtigen, mittels Anpassung des Verrechnungssteuergesetzes, Klarheit hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der 30-tägigen Frist zur Meldung der steuerbaren Leistung zu schaffen. Durch eine klare gesetzliche Regelung soll sichergestellt werden, dass diese Frist als Ordnungsfrist zu verstehen ist. Hierdurch soll dem gesetzgeberischen Willen einer Entbürokratisierung und Vereinfachung des Verrechnungssteuerverfahrens im konzerninternen Verhältnis sowie den staatsvertraglichen Verpflichtungen im internationalen Verhältnis zum Durchbruch verholfen werden. Zudem wird im Sinne der Rechtssicherheit und der Reputation der schweizerischen Rechtsordnung die Gewährleistung der verfassungsrechtlichen Grundsätze einer rechtsgleichen Behandlung und des Vertrauensschutzes in behördliches Handeln sichergestellt.

Hierzu ist gemäss der parlamentarischen Initiative Niederberger Art. 16 VStG insofern anzupassen, als dass keine Verzugszinsen – sondern allenfalls eine Ordnungsbusse – erhoben werden kann, wenn die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt sind [17]. Die parlamentarische Initiative Gasche sieht hingegen vor, dass gemäss der Delegationsnorm (Art. 20 VStG) die Fristen zum Meldeverfahren im Rahmen der VStV als Ordnungsfristen auszugestalten sind. In analoger Weise soll auch die Steuerentlastungsverordnung für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen im konzerninternen Verhältnis angepasst werden. Beide Initiativen führen grundsätzlich zum selben Ergebnis. Der Mehrheitsantrag im Vorentwurf der WAK-N sieht eine Anpassung des Art. 16 VStG vor, indem in Analogie zur parlamentarischen Initiative Niederberger ein neuer Abs. 2^{bis} und Abs. 2^{ter} eingefügt werden, die vorsehen, dass keine Verzugszinsen geschuldet sind, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens vorliegen. Es bleibt hingegen die Erhebung einer Ordnungsbusse nach Art. 64 VStG vorbehalten.

Mit diesem Vorschlag wird nicht nur den staatsvertraglichen Verpflichtungen, sondern auch dem gesetzgeberischen Willen, konzerninterne Dividendenzahlungen durch Anwendung des Meldeverfahrens administrativ zu vereinfachen und einen Liquiditätsabfluss zu vermeiden, mittels einer gesetzlichen Konkretisierung, Rechnung getragen.

1.5 Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015. Mit Entscheid vom 28. Januar 2015 hat das Bundesverwaltungsgericht nunmehr – erwartungsgemäss [18], aber in nicht überzeugender Weise – die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Qualifikation der 30-tägigen Frist beim Meldeverfahren im internationalen Verhältnis

auch auf das rein innerstaatliche Verhältnis angewendet und damit die (neue) Praxis der ESTV bestätigt. Die 30-tägige Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV stellt demzufolge ebenfalls eine Verwirkungsfrist dar. Bei der Wertung dieses jüngsten Entscheids gilt es zu beachten, dass dieser noch nicht rechtskräftig ist und dem Vernehmen nach bereits an das Bundesgericht weitergezogen wurde.

Des Weiteren prüfte das Bundesverwaltungsgericht, ob die ESTV durch ihre langjährige Praxis bei verspäteter Meldung dahingehend eine hinreichende Vertrauensgrundlage beim Beschwerdeführer geschaffen hat, dass dieser auch nach Ablauf der 30-tägigen Frist auf die Anwendung des Meldeverfahrens vertrauen durfte, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt waren. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts konnte der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren nicht rechtsgenügend nachweisen, dass seitens der ESTV eine Verwaltungspraxis bestand, die ein schutzwürdiges Vertrauen begründen könnte. Das Bundesverwaltungsgericht steckte hierbei die Anforderungen an den Nachweis einer bestehenden Verwaltungspraxis hoch, ohne allerdings die Inkonsistenz des Verwaltungshandelns bereits im Grundsatz zu verneinen. Hierauf ist im Folgenden im Detail einzugehen.

Der erläuternde Bericht der WAK-N sowie verschiedene Stellungnahmen zum Vorentwurf bezweifeln – teilweise bestärkt durch den jüngsten Bundesverwaltungsgerichtsentscheid –, dass seitens der ESTV überhaupt eine Praxisänderung stattgefunden habe. Gemäss dieser Auffassung – die auch die ESTV im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht vertritt – wurde die 30-tägige Frist seit jeher als Verwirkungsfrist verstanden, weshalb in Folge des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 gar keine Praxisänderung stattgefunden habe, die es nun zu korrigieren gelte.

Nach der ständigen Formel des Bundesgerichts [19] ist eine Praxis nicht unwandelbar, sondern muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinne des Gesetzes oder den veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis ist jedoch nur erlaubt, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Es liegen ernsthafte und sachliche Gründe vor, (2) die Änderung erfolgt in grundsätzlicher Weise, (3) das Interesse an der neuen, als richtig erkannten Rechtsanwendung überwiegt die gegenläufigen Rechtssicherheitsinteressen, (4) die Praxisänderung verstösst nicht gegen Treu und Glauben.

Zur Wahrung von Treu und Glauben muss eine Praxisänderung zudem angekündigt werden, wenn der Betroffene einen Rechtsverlust erleiden würde, den er hätte vermeiden können, wenn er die neue Praxis bereits gekannt hätte. Fehlt es an einer solchen Ankündigung führt dies zum Schutz des Vertrauens in die bisherige Praxis. Der Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 könnte allenfalls in Bezug auf die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens, nicht jedoch in Bezug auf die Verzugszinsen (!), als Ankündigung betrachtet werden bzw. geeignet sein, das Vertrauen in die bestehende Praxis für jene Dividenden zu entkräften, die nach Publikation dieses Entscheids ausgeschüttet wurden [20]. Gestützt auf

Treu und Glauben besteht zudem ein Anspruch auf Weiterführung der alten Praxis, wenn diese individuell zugesichert wurde oder die Behörde auf andere Weise entsprechende Erwartungen geweckt hatte [21]. Die inkonsistente Weiterführung der alten Praxis (keine Praxisänderung in grundsätzlicher Weise) begründet zudem einen Anspruch auf Anwendung der alten Praxis solange die Behörde die Praxisänderung nicht in grundsätzlicher Weise vollzieht [22].

Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt, dass das Bundesgericht mit Entscheidung vom 19. Januar 2011 ihre bisherige Praxis lediglich bestätigte. Aus ihrer Sicht leitete das Bundesgerichtsurteil somit keine Praxisänderung ein, weswegen die ESTV erst am 23. April 2013 eine kurze einmalige Mitteilung im *Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB)* publizierte. Das SHAB stellt in der Schweizer Steuerpraxis kein als massgeblich bekanntes Informationsmedium dar. Steuerpflichtige und ihre Vertreter dürfen vielmehr eine Publikation in Form eines Kreis- oder Rundschreibens bzw. eines offiziellen Merkblattes erwarten. Eine offizielle Mitteilung der ESTV wurde demgegenüber erst am 28. Januar 2015 als Newsletter per E-Mail versandt und auf der Website der ESTV aufgeschaltet. Der behördlichen Ansicht stehen die Erfahrungen entgegen, welche die Steuerpflichtigen und ihre Vertreter in den letzten Jahren in Bezug auf die Handhabung des Meldeverfahrens gemacht haben.

1.6 Kernfrage. Die entscheidende Frage vor Bundesverwaltungsgericht war demzufolge, ob seitens der ESTV durch Gewährung des Meldeverfahrens auch nach Ablauf der 30-tägigen Meldefrist eine eigentliche Verwaltungspraxis geschaffen wurde, aufgrund derer die steuerpflichtigen Unternehmen nach dem Prinzip von Treu und Glauben darauf vertrauen durften, dass die ESTV die Meldefrist als Ordnungsfrist interpretierte.

2. GRUNDSATZ DES VERTRAUENSSCHUTZES IN BEHÖRDLICHES HANDELN

Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 9 der *Bundesverfassung, BV*) haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Für die erfolgreiche Geltendmachung des Vertrauensschutzes bedarf es zunächst eines Anknüpfungspunkts; es muss eine Vertrauensgrundlage vorhanden sein.

2.1 Vertrauensgrundlage. Unter einer Vertrauensgrundlage ist das Verhalten eines staatlichen Organs zu verstehen, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. Die Duldung eines rechtswidrigen Zustands kann in Ausnahmefällen eine Vertrauensgrundlage schaffen, welche die Wiederherstellung der Rechtmässigkeit mit Blick auf das Vertrauensschutzprinzip ganz oder teilweise ausschliesst [23]. Eine solche Vertrauensgrundlage kann durch behördliche Untätigkeit namentlich dann begründet werden, wenn die Behörden den rechtswidrigen Zustand zuvor über Jahre hinweg geduldet hatten, obschon ihnen die Gesetzeswidrigkeit bekannt war oder sie diese bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt hätten kennen müssen. Für die Begründung einer Vertrauensgrundlage ist jedoch nicht entscheidend, ob der ESTV die Gesetzeswidrigkeit ihrer Praxis tatsächlich bewusst war. Massgeblich ist vielmehr die tatsächliche und nach aussen hin gelebte Praxis, unabhängig davon, ob der ESTV die Gesetzeswidrigkeit bekannt war oder nicht. So ist eine gefestigte Verwaltungspraxis auch bei einer unklaren formellgesetzlichen Regelung als Vertrauensgrundlage geeignet [24]. Das Verhalten der ESTV ist demzufolge – unabhängig von dessen Gesetzeskonformität – im Grundsatz geeignet, bei den Steuerpflichtigen ein schutzwürdiges Ver-

trauen zu schaffen. Der Betroffene kann sich allerdings selbst bei langjähriger behördlicher Duldung des rechtswidrigen Zustands nicht auf den Vertrauensschutz berufen, wenn er selbst über den rechtswidrigen Zustand in bösem Glauben war. Für die Annahme bösen Glaubens ist nicht erforderlich, dass dem Betroffenen ein rechtswidriges Verhalten ausdrücklich untersagt worden ist. Vielmehr genügt es für den Ausschluss des Vertrauensschutzes, wenn der Betroffene wusste oder bei zumutbarer Sorgfalt hätte wissen müssen, dass der Zustand unrechtmässig war. Mangels bundesgerichtlicher Rechtsprechung oder behördlicher Publikation war es für die Steuerpflichtigen bis zum Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 nicht ersichtlich, dass die Meldefrist als Verwirkungsfrist zu verstehen ist, weshalb von Bösgläubigkeit keinesfalls die Rede sein kann. Dazu kommt, dass selbst die herrschende Lehre die Meldefristen als Ordnungsfristen interpretiert.

Des Weiteren kann eine Steuerbehörde gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann eine Vertrauensgrundlage schaffen, wenn sie «in voller Kenntnis der Verhältnisse bewusst jahrzehntelang von der Erhebung von Steueransprüchen [absieht] und damit nach Treu und Glauben auf diese stillschweigend verzichtet» [25] hat. Das Bundesgericht beauftragt sich hierbei auf zwei Entscheide aus dem Jahr 1908, bei denen die Steuerverwaltung in Kenntnis der Steuerpflicht die Steuerveranlagung und den Bezug der Steuer unterlassen hatte. Das Bundesgericht hatte in diesen Fällen gestützt auf Treu und Glauben des Steuerpflichtigen in das Verwaltungshandeln die Erhebung einer Nachsteuer untersagt [26].

2.2 Vorliegen einer Vertrauensgrundlage. Gemäss Auffassung der ESTV ist die 30-tägige Frist seit jeher als Verwirkungsfrist zu verstehen, wohingegen die Steuerpflichtigen die Frist als eine Ordnungsfrist verstanden hatten, zumal die ESTV vor dem entsprechenden Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 ein verspätetes Einreichen der Meldeformulare nicht geahndet hatte und demnach die verspätete Einreichung duldete bzw. zumindest auf die Erhebung eines Verzugszinseszinses verzichtete.

Es sind keine Fälle bekannt, in denen die ESTV vor dem Entscheid des Bundesgerichts im Januar 2011 (und teilweise sogar auch noch darüber hinaus), bei einer verspäteten Meldung nachträglich die Verrechnungssteuer und zusätzlich Verzugszinsen erhob, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Meldeverfahrens vorlagen. Einzig in Fällen einer Steuerumgehung (d. h. bei nachträglichem Wegfall der Rückerstattungsberechtigung) bzw. Steuerhinterziehung wurde die Verrechnungssteuer unter Geltendmachung von Verzugszinsen nachträglich erhoben.

Nach Treu und Glauben ist es mithin für das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage ohnehin unmassgeblich, ob die ESTV bereits vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 die 30-tägige Frist gemäss internem Verständnis als Verwirkungsfrist auffasste. Entscheidend ist nach Treu und Glauben vielmehr die Wirkung, die sie durch ihr Verhalten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens beim Steuerpflichtigen auszulösen vermochte. Durch die jahrelange Duldung von verspätet eingereichten Meldeformularen eta-

blierte sich die allgemein verbreitete Meinung, dass eine Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auch nach Ablauf der 30-tägigen Frist akzeptiert wird, weshalb die Steuerpflichtigen in gutem Treuen darauf vertrauen durf-

«Das Verhalten der ESTV ist – unabhängig von dessen Gesetzeskonformität – im Grundsatz geeignet, bei den Steuerpflichtigen ein schutzwürdiges Vertrauen zu schaffen.»

ten, dass die Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV bzw. Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung seitens der ESTV als Ordnungsfrist verstanden wurde.

Weder aus der gesetzlichen Regelung des Art. 26a Abs. 2 VStV noch aus Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung geht eindeutig hervor, dass es sich um eine Verwirkungsfrist handelt. Die Bestimmungen sind auslegungsbedürftig, wobei die Festlegung der Frist auf Verordnungsebene eher für eine Ordnungs- anstatt für eine Verwirkungsfrist spricht [27]. Entgegen der im jüngsten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vertretenen Auffassung bestehen durchaus berechtigte Zweifel daran, ob Art. 20 VStG für eine solche Verwirkungsfrist eine ausreichende Delegationsnorm darstellt [28]. Mangels bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu dieser Frage und mangels entsprechender Literatur zum Zeitpunkt des in Rede stehenden Bundesgerichtsentscheids kann den Steuerpflichtigen jedenfalls bis zur Publikation des Entscheides nicht vorgeworfen werden, sie hätten von einer Verwirkungsfrist ausgehen müssen.

Die vorübergehende Duldung eines rechtswidrigen Zustandes bzw. die jahrelange Nichterhebung der Verzugszinsen nach Ablauf der Meldefrist hindert die Behörde grundsätzlich nicht an der späteren Behebung dieses Zustandes. Bei der Annahme einer Vertrauensgrundlage, welche der Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands entgegensteht, ist insbesondere dann grosse Zurückhaltung geboten, wenn es beim Nichtstun der Verwaltung geblieben ist und die (zuständige) Behörde beim Privaten nicht die Meinung aufkommen liess, er handle rechtmässig. Eine entsprechende Einsicht bzw. Zurückhaltung seitens der Behörden konnte nach Publikation des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 indessen nicht erkannt werden und eine entsprechende «Wiederherstellung» des von der ESTV verstandenen rechtmässigen Zustands wurde äusserst uneinheitlich umgesetzt.

So offenbart insbesondere ein neuerer Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts [29] indirekt, dass die ESTV die 30-tägige Frist auch nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 – zumindest in gewissen Fällen – noch als Ordnungsfrist interpretiert hat. Dem Entscheid lag, wie bereits dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011, ein Steuerumgehungsfall zu Grunde. Aus dem gerichtlich festgestellten Sachverhalt geht hervor, dass die Dividenden ausschüttende Gesellschaft das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens und die Meldung der Dividendenaus-

schüttung erst nach Ablauf der 30-tägigen Meldefrist gestellt hatte. Anders als im Sachverhalt, welcher dem Urteil vom 19. Januar 2011 zu Grunde lag, hat die ESTV im vorliegenden Fall das Meldeverfahren aber nicht wegen Verletzung

«Die Fristeinhaltung wird zum
Zufallsspiel», was sich als willkürlich
und verfassungswidrig erweist.»

der Meldefrist verweigert, obwohl deren Verletzung offensichtlich war. Als Grund für die Verweigerung des Meldeverfahrens wurde – absolut zutreffend – die fragliche Rückerstattungsberechtigung der luxemburgischen Aktionärin angeführt.

Der Umstand, dass auch nach Publikation des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 verspätet eingereichte Meldeformulare seitens der ESTV noch wohlwollend geprüft wurden, zeugt nicht nur von einer gewissen Unsicherheit bezüglich der Richtigkeit des Bundesgerichtsentscheids, sondern durfte die Steuerpflichtigen in ihrem Vertrauen in das (bisherige) Verwaltungshandeln zusätzlich bestärken [30].

Des Weiteren verzichtete die ESTV – trotz offenkundiger Annahme einer Verwirkungsfrist (!) – jahrelang auf eine effektive Eingangskontrolle. Entsprechend pflegten die verrechnungssteuerpflichtigen Unternehmen die Meldeformulare der ESTV i. d. R. bloss mit A- oder B-Post statt mittels Einschreiben zuzusenden. Die fehlende Eingangskontrolle bestätigt sich mitunter auch dadurch, dass seitens der ESTV die entsprechenden Daten zur Erstellung eines Amtsberichts gemäss eigener Auskunft nicht vorliegen [31]; hierauf ist im Folgenden noch genauer einzugehen. Hinsichtlich der rechtlichen und finanziellen Konsequenzen, die sich aus der Nichteinhaltung der «Verwirkungsfrist» ergeben, darf somit – und mit einer gewissen Verwunderung – festgestellt werden, dass diese offensichtlich weder seitens der Steuerpflichtigen und deren Vertreter noch von der Steuerverwaltung hinreichend überwacht bzw. nachweisbar registriert wurde.

Durch die inkonsequente Umsetzung bzw. jahrelange Duldung verspätet eingereichter Meldeformulare hat die ESTV eine hinreichende Vertrauensgrundlage und damit eine Verwaltungspraxis geschaffen [32]. Dies wiederlegt auch der jüngste Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015 nicht. Das Bundesverwaltungsgericht stellte lediglich – aber immerhin (!) – fest, dass der Nachweis einer bestehenden, abweichenden Verwaltungspraxis vor dem massgeblichen Bundesgerichtsentscheid 2011, nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden konnte.

Das Bundesverwaltungsgericht führt in seinem Entscheid vom 28. Januar 2015 zudem aus, dass «Verwirkung bedeutet, dass ein materielles oder prozessuales Recht untergeht, wenn die erforderliche Handlung nicht innerhalb der Frist durch die Berechtigten oder Verpflichteten vorgenommen wird. In diesen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Interessenabwägung durch den Gesetzgeber bereits bei der Festlegung der gesetzlichen Frist erfolgt ist und

diese zur Unveränderbarkeit der Frist führt. Behörden und Beschwerdeinstanzen können diese Fristen somit weder abändern oder unterbrechen noch erstrecken. Sie sind stets von Amtes wegen zu berücksichtigen.» [33] An dieser Massgabe gemessen, erweist sich das Unterlassen einer Eingangskontrolle durch die ESTV als gesetzeswidrig und verdient keinen Schutz. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die ESTV während den Diskussionen um den Entscheid vom 19. Januar 2011 unter anderem ausführte, dass sie systemgemäss gar nicht in der Lage sei, eine Fristenkontrolle durchzuführen und sie deshalb eine nicht publizierte (!) Toleranzfrist bei der Beurteilung der Fristeinhaltung gewähre. Je nach Quelle innerhalb der ESTV betrug diese Toleranzfrist 14 bis 30 Tage. D. h. wenn zwei das gleiche tun – Meldefrist nicht einhalten –, ergeben sich nicht zwingend die gleichen Rechtsfolgen. Die Fristeinhaltung wird demnach zum «Zufallsspiel», was sich als willkürlich und verfassungswidrig erweist. Auch Hans-Peter Hochreutener, als ehemaliger Chef der Abteilung Verrechnungssteuern der ESTV, bestätigt grundsätzlich eine grosszügige Praxis der ESTV bei der Meldefrist (siehe hierzu unten, Ziff. 2.3.2) [34].

2.3 Anforderungen an den Nachweis einer Vertrauensgrundlage

2.3.1 *Vorbemerkungen zur Beweislast und Beweiswürdigung.* Wie bereits dargelegt wurde, konnte das steuerpflichtige Unternehmen im jüngsten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts nicht rechtsgenügend nachweisen, dass vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 eine Vertrauensgrundlage bestand bzw. geschaffen wurde, die es rechtfertigt, die 30-tägige Frist zur Meldung einer konzerninternen Dividendenzahlung in Treu und Glauben als blosser Ordnungsfrist (ohne Verzugszinsfolgen) zu verstehen.

Aufgrund der Beweislastverteilung ist es Sache des Steuerpflichtigen die Unrichtigkeit eines von der Behörde dargestellten Sachverhalts zu beweisen [35]. Mit anderen Worten ist es Sache des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die ESTV die 30-tägige Frist nicht schon bereits vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 als Verwirkungsfrist verstanden hat bzw. er in Treu und Glauben darauf vertrauen durfte, dass die ESTV die Frist nicht als Verwirkungsfrist verstehe.

Wie vom Bundesverwaltungsgericht ausgeführt, hat es die Sachlage korrekt und vollständig zu ermitteln. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Die Beweislastregel kommt demzufolge nur dann zum Zuge, wenn es dem Bundesverwaltungsgericht unter Berücksichtigung der Untersuchungsmaxime und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung nicht möglich ist, den Sachverhalt zu ermitteln [36].

Im Verrechnungssteuerungsverfahren bildet das Bundesverwaltungsgericht die einzige verwaltungsunabhängige Instanz mit umfassender Überprüfungsbefugnis (volle Kognition) [37]. Das Bundesgericht prüft den Sachverhalt hingegen nur noch mit eingeschränkter Kognition, d. h. die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz, kann nur dann überprüft werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder

wenn der Sachverhalt willkürlich ermittelt wurde (Art. 9 BV) bzw. die Sachverhaltsfeststellung unter Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze zustande gekommen ist [38]. Einer korrekten und umfassenden Sachverhaltsabklärung durch das Bundesverwaltungsgericht kommt folglich eine massgebliche Bedeutung zu. Die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts lassen jedoch in weiten Teilen Zweifel daran aufkommen, dass der Sachverhalt im Rahmen der Untersuchungsmaxime auch tatsächlich korrekt und umfassend ermittelt wurde. So wurden die seitens der Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise bzw. Beweisanträge nahezu durchwegs als untauglich qualifiziert oder aufgrund der sog. antizipierten Beweiswürdigung vollständig ausser Acht gelassen.

Die Parteien haben im Verwaltungsverfahren grundsätzlich Anspruch auf Abnahme der von ihnen vorgelegten Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind. Als offensichtlich beweisuntauglich gelten Beweismittel bspw. dann, wenn ihnen die Beweiseignung abgeht oder sofern sie Tatsachen betreffen, die bereits aus den Akten ersichtlich sind oder von denen anzunehmen ist, dass deren Abnahme im Ergebnis nichts ändern würde [39]. Die Bestimmungen des *Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG)* [40] zur Sachverhaltsermittlung und Zeugeneinvernahme finden gestützt auf Art. 2 Abs. 1 VwVG im Steuerverfahren zwar grundsätzlich keine Anwendung. Das Bundesverwaltungsgericht kann aber dennoch Zeugeneinvernahmen sowie Befragungen von Personen durchführen und schriftliche Auskünfte einholen, soweit diese geeignet erscheinen, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen und sofern sie nicht offensichtlich beweisuntauglich sind [41]. Dieser Anspruch leitet sich direkt aus den verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien (insbesondere Gewährung des rechtlichen Gehörs, Art. 29 Abs. 2 BV) ab, die den einschränkenden Regelungen des VwVG vorgehen [42]. Der Verwirklichung des rechtlichen Gehörs im Steuerverfahren kommt insbesondere dann eine hohe Bedeutung zu, wenn es um den Grundsatz von Treu und Glauben geht. So ist insbesondere bei der Ermittlung eines Sachverhalts, welcher zu einem Schutz des berechtigten Vertrauens in eine falsche behördliche Auskunft führen könnte, eine Zeugeneinvernahme auch im Steuerverfahren zulässig [43].

Die Beschwerdeführerin hatte u. a. nachfolgende Beweise eingereicht bzw. beantragt: (1) Artikel von Hans-Peter Hochreutener [44], (2) Einnahmestatistik der ESTV, (3) Schadensmeldung bei der Berufshaftpflichtversicherung, (4) Bericht der *Treuhand-Kammer* (jetzt *Expertsuisse*) vom 1. Mai 2013 und (5) einen Antrag auf Amtsbericht der ESTV.

Das Bundesverwaltungsgericht verwarf die vorgelegten Beweise vollumfänglich bzw. trat auf die eingereichten Beweisanträge nicht ein. Dies, obwohl die Steuerpflichtige durchaus hinreichende Beweise, zumindest aber entsprechende Indizien vorlegte, die bei einer Gesamtwürdigung der Umstände dafür sprechen, dass die ESTV – bis zum Bundesgerichtsentscheid 2011 (und teilweise sogar darüber hinaus) – die 30-tägige Frist als Ordnungs- und nicht als Verwirklichungsfrist verstanden hatte. Auf die Beweis- zumindest aber

Indizientauglichkeit sowie die gerichtliche Würdigung der einzelnen Beweise bzw. Beweisanträge ist daher im Detail einzugehen.

2.3.2 Artikel von Hans-Peter Hochreutener. Unter anderem wird seitens des Steuerpflichtigen der ehemalige Chef der Abteilung Verrechnungssteuern der ESTV, Hans-Peter Hochreutener, zitiert. Nach dessen Aussagen in einem Artikel von Anfang 2011, sah die ESTV zum damaligen Zeitpunkt unter Zulassung des Meldeverfahrens auch dann von der Erhebung eines Verzugszinses ab, wenn die Zahlungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bereits verstrichen war [45].

«Soweit es um bereits länger als die Zahlungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG zurückliegende Leistungen geht, bewirkt die Zulassung des Meldeverfahrens gemäss Praxis der ESTV letztlich auch, dass die ESTV von der Erhebung eines Verzugszinses absieht.» [46]

Auch in einem ebenfalls vom Bundesverwaltungsgericht zitierten Werk aus dem Jahr 2013 schreibt Hochreutener, dass die ESTV bei verspäteter Deklaration davon absehe, für die Zeit nach Entstehung der Verrechnungssteuerforderung bis zu deren Hinfall durch die Bewilligung des Meldeverfahrens einen Verzugszins zu erheben. Dies auch dann, wenn das Meldeverfahren erst lange nachdem die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist, durch die ESTV bewilligt wurde [47].

Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts betreffen die Aussagen Hochreuteners nur jene Fälle, in denen das Meldeverfahren trotz verpasster Frist, auch nachträglich noch gewährt wurde. Hingegen äussere sich der Autor nicht zur Verzugszinsenpraxis, wenn das Meldeverfahren infolge Fristablaufs nicht gewährt wird. Daher sei nicht ersichtlich, wie aus den zitierten Aussagen Hochreuteners auf eine frühere Praxis geschlossen werden kann, wonach das Meldeverfahren nach Art. 26a VStV auch bei verstrichener Meldefrist stets bewilligt wurde.

Das Bundesverwaltungsgericht lässt bei der Würdigung der Schriften Hochreuteners essentielle Aspekte und offensichtlich auch Aussagen Hochreuteners zu einer grosszügigen Praxis der ESTV ausser Acht.

Die Aussagen Hochreuteners sind vor dem Hintergrund zu würdigen, dass ihm zum damaligen Zeitpunkt (vermutungsweise) gar keine Praxisfälle bekannt waren, in denen das Meldeverfahren wegen Fristablaufs abgelehnt wurde, weshalb er sich zu dieser Thematik auch nicht bzw. nur am Rande [48] äusserte; an besagter Stelle aber – und vom Bundesverwaltungsgericht offenbar unbeachtet – umso deutlicher (hierzu nachfolgend). Die fehlende Bezugnahme Hochreuteners auf die verpasste Meldefrist – so zumindest in den vom Bundesverwaltungsgericht zitierten Passagen – verdeutlicht bereits im Kern, dass die ESTV die Frist dazumal als eine blossе Ordnungsfrist verstanden hatte, andernfalls hätte sie das Meldeverfahren nach Ablauf der 30-tägigen Frist im Sinne von Art. 16 Abs. 2 Bst. c VStG gar nicht mehr, insbesondere nicht «lange nachdem die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist», gewähren dürfen [49]. Dass das Meldeverfahren von der Praxis der ESTV bis anhin als Ausnahme von Art. 16 Abs. 2 VStG verstanden wurde, wird

zudem auch aus den vom Bundesverwaltungsgericht nur teilweise zitierten Anmerkungen Hochreuteners ersichtlich: «Zu dieser Regelung [Art. 16 Abs. 2 VStG] ergibt sich indessen gemäss der Praxis der ESTV eine Ausnahme, soweit es um sogenannte Meldeverfahren geht: Bewilligt nämlich die ESTV ein solches Meldeverfahren (möglicherweise auch lange nachdem die Verrechnungssteuerforderung bereits entstanden ist; vgl. beispielsweise die Fälle von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV [...]), sieht sie davon ab, für die Zeit nach Entstehung der Forderung bis zu deren Hinfall durch die Bewilligung des Meldeverfahrens einen Verzugszins zu erheben.» [50]

Dementgegen wird nach Aussage Hochreuteners dann ein Zins erhoben, wenn das Meldeverfahren verweigert wird [51]. Das Meldeverfahren wird verweigert, wenn es nicht hätte gewährt werden dürfen [52]. Derartige Fälle, in denen das Meldeverfahren zu verweigern ist, listet Hochreutener sodann in einem separaten Kapitel auf. Hierbei bezieht er sich ausschliesslich auf die materiell-rechtlichen Anforderungen der Rückerstattungsberechtigung (die u. U. auch nachträglich entfallen kann). Hingegen in keiner Weise auf den Ablauf der Deklarations- und Meldefrist [53]. Der Fristablauf stellt für ihn offenbar – und trotz seiner jahrelangen Erfahrung als Chef der Abteilung Verrechnungssteuern der ESTV – keinen Anlass dar, das Meldeverfahren zu verweigern.

Dass die Meldefrist seitens der ESTV bis dato grosszügig gehandhabt wurde, stellt Hochreutener sodann bei seinen Ausführungen zum Meldeverfahren im internationalen Verhältnis – und in einer vom Bundesverwaltungsgericht offenbar ausser Acht gelassenen Passage – unmissverständlich klar. So schreibt er zunächst, dass die 30-tägige Frist für die Einreichung des Meldeformulars gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung verbindlich durch das Bundesgericht mit Entscheid vom 19. Januar 2011 bestätigt wurde und zieht daraus folgenden Schluss:

«Damit ist die Unsicherheit, welche sich aufgrund der teilweise grosszügigen Praxis der ESTV bezüglich Einhaltung der erwähnten Frist eingestellt hatte, beseitigt.» [54]

Hochreutener ging damit als einstiger Chef der Abteilung Verrechnungssteuern der ESTV selbst bis zum Zeitpunkt des Bundesgerichtsentscheids von einer grosszügigen Praxis

«Die widersprüchliche Argumentation des Bundesverwaltungsgerichts vermag nicht zu überzeugen.»

der ESTV bei der Handhabung der Meldefristen aus. Die knappe und widersprüchliche Argumentation sowie die unvollständige Sachverhaltsabklärung des Bundesverwaltungsgerichts vermag vor diesem Hintergrund nicht zu überzeugen. Die Untersuchungsmaxime hätte es geboten, Hochreutener als Zeuge einzuvernehmen.

2.3.3 Einnahmenstatistik der ESTV. Auch die eingereichte Einnahmenstatistik der ESTV für das Jahr 2013 [55], die infolge des Bundesgerichtsentscheids eine sprunghafte Zunahme der Verzugszinsen bei der Verrechnungssteuer verzeichnete (von rund CHF 50 Mio. auf CHF 323 Mio.) wertete das Bundesverwaltungsgericht als nicht massgeblich, da der Grund für den Anstieg der Verzugszinsen der Statistik selbst nicht zu entnehmen sei [56]. Vielmehr sei die massive Zunahme bei den Verzugszinsen auf primär 36 Verzugszinsrechnungen und damit auf wenige Einzelfälle zurückzuführen. Diese 36 Fälle titulierte das Bundesverwaltungsgericht sodann in Bezug auf die Höhe der Verrechnungssteuerforderung als «aussergewöhnlich» [57]. Dies ohne zu hinterfragen, ob ähnlich gelagerte Fälle mit ähnlich hohen Verrechnungssteuer-

forderungen nicht auch bereits in der Vergangenheit bestanden hatten, die allerdings aufgrund der bisherigen Handhabung des Meldeverfahrens auch bei verspäteter Einreichung der Meldeformulare – mangels Erhebung von Verzugszinsen – erst gar nicht publik wurden und sich folglich auch nicht in der Einnahmenstatistik der ESTV widerspiegelten. Vielmehr scheint das Bundesverwaltungsgericht offenbar davon auszugehen, dass sich derart horrende Verrechnungssteuerforderungen per Zufall (und nicht aufgrund einer Praxisänderung seitens der ESTV) in der Veranlagungsperiode 2013 kumuliert haben. Einen Zusammenhang zum im Jahr 2011 ergangenen Bundesgerichtsentscheid zog das Bundesverwaltungsgericht jedenfalls nicht einmal in Erwägung (!).

2.3.4 Schadensmeldung bei der Berufshaftpflichtversicherung. Die Steuerpflichtige machte des Weiteren geltend, dass die vorsorglichen Schadensersatzanzeigen bei der Berufshaftpflichtversicherung wegen verpassten Meldefristen seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 massiv angestiegen seien. Auch dies wertete das Bundesverwaltungsgericht nicht als hinreichenden Nachweis für den Bestand bzw. die Änderung einer bestehenden Praxis bei der Handhabung des Meldeverfahrens. Die Zunahme der Schadensfälle weise lediglich nach, dass die entsprechenden Fristen verpasst wurden. Dass eine verspätete Meldung unter der (früheren) Verwaltungspraxis der ESTV akzeptiert worden wäre, könne hierdurch jedoch nicht nachgewiesen werden [58]. Diese Argumentation kann in keiner Weise überzeugen, geht es doch nicht um das Vorliegen der Haftungsfälle als solches, sondern um deren sprunghafte Zunahme wenn nicht sogar um deren erstmaliges Auftreten seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011, was auf eine bis dahin liberalere Praxis der ESTV schliessen lässt. Die Argumentation des Bundesverwaltungsgerichts – damit sie in sich logisch stimmig wäre – würde bedingen, dass seit der Einführung des Meldeverfahrens in keinem Fall die Meldefrist haftungsrelevant verpasst wurde, was bei der grossen Anzahl der Fälle höchst unwahrscheinlich ist. Bei dieser Betrachtungsweise kann von einer offensichtlichen Beweisuntauglichkeit der Einvernahme von Vertretern grösserer Haftpflichtversicherungsgesellschaften nicht die Rede sein.

2.3.5 Bericht der Treuhand-Kammer vom 1. Mai 2013. Schliesslich stützte sich der Beschwerdeführer zum Nachweis der bisherigen Verwaltungspraxis auf einen Bericht der Treuhand-Kammer vom 1. Mai 2013 [59]. Hiernach wurde empirisch durch Stichproben nachgezeichnet, dass die ESTV bewusst und in voller Kenntnis der Sachlage bis zum Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 keine Verzugszinsen in Rechnung gestellt hat, obwohl die Meldeformulare teilweise mehr als 650 Tage zu spät eingereicht wurden. Auch nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 hat es gemäss der Erhebung der Treuhand-Kammer mehr als ein Jahr gedauert, bis sich auf Seiten der ESTV eine einheitliche neue Praxis entwickelte. Die Treuhand-Kammer hat in ihrem Bericht zahlreiche Fälle dargelegt, bei welchen die ESTV selbst nach dem 19. Januar 2011 – wiederum in voller Kenntnis der Sachlage – die verspätete Einreichung der Mel-

deformulare vorbehaltlos akzeptiert hat. Dabei wurden in Einzelfällen auch verspätete Meldungen von bis zu 350 Tagen akzeptiert, ohne dass dies zu irgendwelchen Beanstandungen seitens der ESTV geführt hätte [60]. Das beschwerdeführende Unternehmen schloss gestützt hierauf auf eine bestehende Verwaltungspraxis seitens der ESTV, wonach die 30-tägige Meldefrist als blosser Ordnungsfrist verstanden wurde.

Das Bundesverwaltungsgericht entkräftete allerdings auch diesen Beweis mit dem Hinweis darauf, dass die Anzahl von 37 nachgewiesenen Fällen in Anbetracht der grossen Anzahl von 13 000 bis 18 000 Meldeverfahren pro Jahr nicht annähernd ausreicht, um eine Verwaltungspraxis nachzuweisen [61]. Das Bundesverwaltungsgericht erkennt hierbei jedoch zwei wesentliche Aspekte: Zum einen handelt es sich bei den 37 von der Treuhand-Kammer exemplarisch dargestellten Fällen um Stichproben, zum anderen wurde die ESTV aufgrund ihrer bisherigen «liberalen» Praxis bei der Handhabung des Meldeverfahrens trotz Kenntnis der Sachlage nur in wenigen Fällen überhaupt tätig. Nur diese Fälle können jedoch seitens der Treuhand-Kammer auf ein einheitliches Handeln der ESTV (namentlich die bewusste und verzugszinsfreie Gewährung des Meldeverfahrens trotz verpasster Frist) untersucht werden. In den anderen zehntausenden von Fällen blieb die ESTV untätig bzw. wurde die Einhaltung der Meldefrist vermutungsweise erst gar nicht geprüft. Folglich müssten die von der Treuhand-Kammer überprüften Fälle den bei der ESTV verspätet eingereichten, aber dennoch bewilligten Meldeverfahren gegenüber gestellt werden. In den restlichen tausenden von Fällen blieb die ESTV hingegen untätig, hat also die Fristwahrung weder geprüft noch registriert (vgl. zur Eingangskontrolle oben, Ziff. 2.2). Hinsichtlich der bewussten Handlungen der ESTV (Gewährung des Meldeverfahrens trotz verpasster Meldefrist) ist – ohne jedoch Kenntnis über die konkrete Anzahl solcher Fälle zu haben – davon auszugehen, dass es sich dabei nicht um einige Zehntausend, sondern lediglich um einige Hundert Fälle handeln dürfte. Diese sind als Vergleichsmassstab für die Beurteilung der Aussage- bzw. Beweiskraft des Berichts der Treuhand-Kammer vom 1. Mai 2013 heranzuziehen. Hätte die ESTV die Frist tatsächlich als Verwirkungsfrist gehandhabt und – wie verfassungsmässig gefordert – in jedem Fall von Amtes wegen angewandt, müsste es ihr aufgrund ihrer Entscheidungsdokumentation ein leichtes sein, ihre Praxis darzulegen.

Die ESTV hat sowohl durch Handeln in wenigen Einzelfällen, als auch durch die stillschweigende Duldung des Fristablaufs in den übrigen Fällen eine hinreichende Vertrauensgrundlage geschaffen.

Auch stellt sich in Anbetracht der vom Bundesverwaltungsgericht vertretenen Auffassung in diesem Punkt die berechtigte Frage, wie es einem einzelnen Steuerpflichtigen in einem Massenveranlagungsverfahren jemals möglich sein sollte, einen rechtsgenügenden Beweis für das Bestehen einer Verwaltungspraxis zu erbringen. Müsste er sich im vorliegenden Fall – trotz Steuergeheimnis – doch Zugang zu mehreren tausend Veranlagungsverfahren verschaffen und diese auswerten. Eine Auflistung der Fälle, in denen die Verwaltung bewusst und in Kenntnis der Sachlage die Frist wie

Medienmitteilung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 14. April 2015

KLARSTELLUNG DER LANGJÄHRIGEN PRAXIS BEI DER VERRECHNUNGSSTEUER

Die Kommission hat die Ergebnisse der Vernehmlassung zur Umsetzung der parlamentarischen Initiative 13.479* beraten. Die Vernehmlassungsteilnehmenden sehen grossmehrfach Gesetzgebungsbedarf im Bereich des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer, hinsichtlich der vorgeschlagenen Regelung und der Rückwirkung gehen die Meinungen allerdings auseinander. Aufgrund der eingegangenen Stellungnahmen hat die WAK-N mit 14 zu 6 Stimmen bei 3 Enthaltungen entschieden, dem Nationalrat einen geänderten Entwurf zu unterbreiten. Eine Minderheit beantragt, auf die Vorlage nicht einzutreten.

Die Kommission beantragt mit 12 zu 6 Stimmen bei 5 Enthaltungen eine neue Regelung, wonach die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen möglich sein soll, ohne dass das Recht, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen, verwirkt oder ein Verzugszins erhoben wird. Es soll dabei neu nicht mehr entscheidend sein, ob eine Meldung vorliegt oder nicht. Erfolgt die Deklaration, ein Gesuch zur Meldung oder die Meldung nicht rechtzeitig, soll das Meldeverfahren unter Vorbehalt der Erhebung einer Ordnungsbusse dennoch gewährt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllt sind. Eine Minderheit beantragt eine Verlängerung der Deklarationsfrist auf 90 Tage und eine Verlängerung der Frist für die Einreichung des Gesuchs um Meldung auf ein Jahr.

Hinsichtlich der Inkraftsetzung mit Rückwirkung beantragt die Kommission mit 13 zu 6 Stimmen bei 4 Enthaltungen

eine Rückwirkung, wonach die neue Regelung auch auf Tatbestände anwendbar sein soll, die vor dem Inkrafttreten der Änderungsbestimmungen eingetreten sind, sofern die Steuer- oder Verzugszinsforderung nicht verjährt ist oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt wurde. Damit sollen die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen sichergestellt und Verzugszinszahlungen, die nach dem Bundesgerichtsentscheid in Rechnung gestellt und bezahlt wurden, zurückerstattet werden. Eine Minderheit beantragt, auf eine Rückwirkung zu verzichten.

Die Kommission hat zudem mit 16 zu 5 Stimmen bei 2 Enthaltungen die Kommissionsmotion 15.3379 Einführung einer Eingangsbestätigung im Bereich des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer angenommen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, dafür zu sorgen, dass die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in Zukunft eine Eingangsbestätigung der eingegangenen Formulare betreffend das Meldeverfahren ausstellt.

Da nun eine Vorlage erarbeitet ist, hat die Kommission die Beratung der parlamentarischen Initiative 13.471 wieder aufgenommen. Sie stimmt dem Beschluss ihrer Schwesterkommission mit 14 zu 6 Stimmen bei 1 Enthaltung zu (siehe Medienmitteilung der WAK-S vom 1. Juli 2014).

Der Nationalrat wird das Geschäft voraussichtlich in der Sommersession 2015 behandeln. *Die Redaktion*

*13.479 Pa. Iv. Gasche. Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer. 13.471 Pa. Iv. Niederberger. Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung des Verrechnungssteuergesetzes.

eine Ordnungsfrist und eben nicht wie eine Verwirkungsfrist behandelt hatte – und wie dies die Treuhand-Kammer in ihrem Bericht vom 1. Mai 2013 vorgenommen hatte – sollte daher im Fall eines Massenveranlagungsverfahrens, in dem es zudem nur in wenigen Fällen zu einer verwaltungsseitigen Handlung kam, nicht als unverhältnismässig eingestuft werden und muss zumindest geeignet sein, eine gewisse Indizienwirkung zu entfalten.

2.3.6 Antrag auf Amtsbericht. Die Beweisanforderungen – insbesondere über innere Tatsachen – dürfen nicht derart hoch angesetzt werden, dass es dem Steuerpflichtigen faktisch gar nicht möglich ist, den erforderlichen Beweis zu erbringen, wodurch die Durchsetzung seines verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtsgleiche Behandlung und rechtliches Gehör verhindert würde (vgl. hierzu auch die obigen, allgemeinen Anmerkungen zur Sachverhaltsermittlung und Einholung von Zeugenaussagen unter Ziff. 2.3.1)[62]. Unbesehen der eingeschränkten Sachverhaltsermittlung im Steuerverfahren (siehe oben, Ziff. 2.3.1) hat das Bundesverwaltungsgericht vorliegend denn auch seine grundsätzliche Kompetenz zur Einholung eines Amtsberichts nicht in Frage gestellt,

sondern hat letztlich wegen der fraglichen Beweistauglichkeit – die nachfolgend noch näher dargestellt wird – auf dessen Einholung verzichtet.

Der Steuerpflichtige hatte einen Amtsbericht der ESTV zur Versandpraxis des Abrechnungsformulars 103 beantragt sowie einen Bericht über die nach Ablauf der 30-tägigen Meldefrist gutgeheissenen bzw. abgelehnten Meldeformulare 106 eingefordert [63]. Ein Amtsbericht stellt ein geeignetes Instrument dar, um innere Tatsachen, namentlich Tatsachen die lediglich den involvierten Parteien (d. h. den jeweils betroffenen Steuerpflichtigen und der ESTV) bekannt sind, zugänglich zu machen. Sofern die ESTV die Meldefrist tatsächlich seit jeher als Verwirkungsfrist interpretierte, sollten ihr – entgegen ihrer Behauptung – die eingeforderten Informationen (insbesondere Daten zur Eingangskontrolle und zu den tatsächlich überprüften Fällen) zur Verfügung stehen. Wie bereits oben dargelegt, bedarf eine Verwirkungsfrist angesichts der weitreichenden Konsequenzen bei deren Nichteinhaltung einer erhöhten verwaltungsseitigen Kontrolle; mithin zumindest einer Eingangskontrolle – ist die Frist doch stets von Amtes wegen anzuwenden (siehe oben, Ziff. 2.2). Jedenfalls sollte die ESTV zumindest auch vor 2011

Abbildung 1: BESTIMMUNGEN ZUR MELDEFRIST GEMÄSS VORENTWURF INKL. ANPASSUNGSVORSCHLÄGE

In Anlehnung an die Stellungnahme der Treuhand-Kammer (jetzt Expertsuisse)

Mehrheitsantrag	<p>Artikel 16 Abs. 2^{bis} und 2^{ter} VE-VStG</p> <p>^{2bis} Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn: a. die materiellen Voraussetzungen <u>gemäss den Ausführungsbestimmungen des Bundesrats zu Art. 20, den Doppelbesteuerungsabkommen oder anderen Staatsverträgen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung erfüllt sind; und</u></p> <p>b. die Meldung erstattet wurde.</p> <p>^{2ter} Wurde die Meldung nicht innerhalb der nach Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c festgelegten Frist erstattet, so bleibt die Erhebung einer Ordnungsbusse nach Artikel 64 vorbehalten.</p>
	<p>Artikel 20 VE-VStG</p> <p>¹ Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung statt durch Steuerentrichtung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist. <u>Das Meldeverfahren ist dabei insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zu gewähren.</u></p> <p>² <u>Erfolgt in den vom Bundesrat geregelten inländischen und grenzüberschreitenden Fällen die Deklaration, ein Gesuch zur Meldung oder die Meldung nicht rechtzeitig, wird das Meldeverfahren unter Vorbehalt der Erhebung einer Ordnungsbusse nach Artikel 64 VStG gewährt, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt sind. Wird in den zulässigen Fällen die Steuerpflicht nicht rechtzeitig durch Meldung erfüllt, so bleibt die Erhebung einer Ordnungsbusse nach Artikel 64 vorbehalten.</u></p>
Minderheitsantrag	<p>Artikel 16 Abs. 1 Bst. c VE-VStG</p> <p>¹ Die Steuer wird fällig:</p> <p>c. auf den übrigen Kapitalerträgen und auf den Lotteriegewinnen: 90 Tage nach Entstehung der Steuerforderung (Art. 12);</p>
	<p>Artikel 20 VE-VStG</p> <p>Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung durch Meldung statt durch Steuerentrichtung zu erfüllen, sofern die Leistung innerhalb der Frist von Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe c deklariert wurde; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist.</p>

jene Fälle dokumentiert haben, in denen die verpasste Meldefrist Gegenstand von Gesprächen mit den steuerpflichtigen Gesellschaften und ihren Vertretern war. Ebenfalls bekannt sein sollte folglich, in wie vielen dieser Fälle eine nachträgliche Verrechnungssteuerforderung gestellt wurde und des Weiteren in welchen dieser Fälle zusätzlich Verzugszinsen auf der Verrechnungssteuerforderung erhoben wurden.

Das Bundesverwaltungsgericht bezweifelte jedoch die beweisrechtliche Erheblichkeit des eingeforderten Amtsberichts. Das Gericht kommt nach summarischer Prüfung zum Schluss, dass es von vornherein fraglich sei, ob mittels des beantragten Amtsberichts eine Praxis nachgewiesen werden könnte und stützt sich hierbei im Wesentlichen auf die Aussage der ESTV, dass ihr die entsprechenden Daten zur Erstellung des Amtsberichts ohnehin nicht vorlägen [64]. Das Bundesverwaltungsgericht stellt zudem bereits gestützt auf das in der Vernehmlassung und in der Duplik seitens der ESTV zur Verfügung gestellte Zahlenmaterial (welches Aufschluss über die Verzugszinseinnahmen und Bussen im Jahre 2013 gab) fest, dass von der Erstellung eines Amtsberichts abgesehen werden könne. Das Zahlenmaterial konnte allerdings nur hinsichtlich der Verzugszinseinnahmen und Bussen (im Jahre 2013) Aufschluss geben, jedoch gerade nicht hinsichtlich der Anzahl Fälle, bei welchen trotz verspätet eingereichten Meldeformularen das Meldeverfahren gewährt wurde. Das Bundesverwaltungsgericht hätte vielmehr gestützt auf die Untersuchungsmaxime einen Amtsbericht zu jenen Fäl-

len einholen können, in denen die ESTV bewusst und in voller Kenntnis der Sachlage über die Anwendung des Meldeverfahrens und die Erhebung von Verzugszinsen entschied.

Die nicht vorhandenen Daten zum Meldeverfahren lassen zudem die Frage aufkommen, weshalb die ESTV in Bezug auf eine derart wichtige Frist, nicht über die entsprechenden Daten – wie bspw. eine Eingangskontrolle der Meldeformulare – verfügt; sprechen die fehlenden Daten doch unzweifelhaft dafür, dass die Meldefrist seitens der ESTV als blosse Ordnungsfrist verstanden, jedenfalls aber ausserordentlich liberal behandelt wurde (inklusive der allfälligen Anwendung einer selbstausgestalteten Toleranzfrist) [65].

Aufgrund der Parteistellung der ESTV wäre einem Amtsbericht zwar «nur» – aber immerhin – die Beweisqualität einer Parteiauskunft zugekommen, da das Bundesverwaltungsgericht auf dessen Einholung jedoch bereits zum Vornherein verzichtete, wurde dem Steuerpflichtigen letztlich auch dieses Beweisinstrument verwehrt.

2.3.7 Fehlende Gesamtbetrachtung. Selbst unter der Annahme, dass die ins Recht gelegten Beweise für sich alleine keinen hinreichenden Nachweis einer Praxis zu erbringen vermögen, hat es das Bundesverwaltungsgericht schliesslich unterlassen, die entsprechenden Beweise und Indizien in einer Gesamtschau zu würdigen [66].

In Anbetracht des Vorgebrachten hätte das Bundesverwaltungsgericht zumindest misstrauisch werden sollen, ob die

Abbildung 2: ÜBERGANGSBESTIMMUNGEN GEMÄSS VORENTWURF INKL. ANPASSUNGSVORSCHLÄGE

In Anlehnung an die Stellungnahme der Treuhand-Kammer (jetzt Expertsuisse)

Mehrheitsantrag	<p>Artikel 70c VE-VStG V. Übergangsbestimmung zur Änderung vom [...] Die Artikel 16 Absatz 2^{bis} und 2^{ter} und Artikel 20 in der Fassung der Änderung vom ... sind auch auf Steuerforderungen anwendbar, die ab dem Kalenderjahr 2011 entstanden sind. Erfüllt die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Artikel 16 Absatz 2^{bis}, so wird auf ihr Gesuch der Verzugszins neu festgesetzt. Eine Differenz zugunsten der steuerpflichtigen Person wird ohne Vergütungszins zurückvergütet. Das Gesuch ist innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten dieser Änderung zu stellen.</p>
Minderheitsantrag I	<p>Artikel 70c VE-VStG V. Übergangsbestimmung zur Änderung vom [...] Die Artikel 16 Absatz 2^{bis} und 2^{ter} und Artikel 20 sind auch auf Tatbestände anwendbar, die vor Inkrafttreten der Änderung vom ... eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder mittels einer rechtsgültigen Verfügung bereits vor dem 1. Januar 2013 <u>1. Januar 2011</u> rechtskräftig festgesetzt worden. Erfüllt die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Artikel 16 Absatz 2^{bis}, so wird <u>der bereits bezahlte Verzugszins</u> auf ihr Gesuch <u>der Verzugszins</u> neu festgesetzt. Eine Differenz zugunsten der steuerpflichtigen Person wird ohne Vergütungszins zurückvergütet. Das Gesuch ist innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten dieser Änderung zu stellen.</p>
Minderheitsantrag II	<p>Artikel 70c VE-VStG Art. 70c Streichen</p>

Meldefrist seitens der ESTV tatsächlich seit jeher als Verwirkungsfrist verstanden wurde, legen die Indizien doch zumindest eine gewisse Unstimmigkeit in der Praxisanwendung nahe. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass es sich beim Bundesverwaltungsgericht um die einzige (!) verwaltungsunabhängige Instanz mit voller Kognition handelt, stellt sich die Frage, ob das Gericht der Untersuchungsmaxime und dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung hinreichend Rechnung getragen hat.

Die Beweiswürdigung des Bundesverwaltungsgerichts erweist sich aufgrund der teilweise nur summarischen und wenig detaillierten Analyse der ins Recht gelegten Beweise (so bspw. hinsichtlich der nicht gewürdigten Äusserung Hochreitners zu einer grosszügigen Praxis der ESTV bei der Handhabung der Meldefristen (siehe oben, Ziff. 2.3.2), der Nichteinholung eines Amtsberichts, der fehlenden und durchaus angebrachten Zeugeneinvernahme von Hochreitner, aber auch hinsichtlich der schlicht nicht nachvollziehbaren Argumentation bei der Zunahme von Schadensfällen bei der Berufshaftpflichtversicherung als ungenau bzw. unvollständig. Die hohen Beweisanforderungen verunmöglichen es einem einzelnen Steuerpflichtigen geradezu, im Rahmen eines Massenveranlagungsverfahrens den geforderten Nachweis für das Bestehen einer Verwaltungspraxis zu erbringen. Im vorliegenden Fall verfügte selbst die Treuhand-Kammer nicht über die notwendigen Ressourcen und Informationen um eine vollumfängliche Prüfung der Veranlagungspraxis der ESTV (insbesondere ohne deren Mitwirkung) über einen Zeitraum von mehreren Jahren vorzunehmen.

2.4 Weitere Voraussetzungen des Vertrauensschutzes.

Nebst einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene weitere Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der

Private mit Erfolg auf den Vertrauensschutz berufen kann. Vorausgesetzt wird u. a., dass diejenige Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Zwischen dem Vertrauen in das Verhalten einer staatlichen Behörde und der vom Betroffenen getätigten Disposition muss folglich ein Kausalzusammenhang bestehen. Bei der Veranlagung der Verrechnungssteuer durch Meldung statt Steuererichtung gingen die Steuerpflichtigen (wie bereits oben dargelegt, Ziff. 2.3) davon aus, dass ein Einreichen des Meldeformulars auch nach der 30-tägigen Frist keine monetären Konsequenzen, insbesondere nicht eine Verwirkung ihres Anspruchs auf Meldung (mit entsprechenden Verzugszinsen) zur Folge hätte und haben dementsprechend die Meldung der Dividendenzahlung häufig erst zu einem späteren Zeitpunkt (in der Regel zusammen mit der Steuererklärung) eingereicht, was zur Folge hatte, dass seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 zahlreichen Betroffenen teils massive Verzugszinsen für die noch ausstehenden Verrechnungssteuerforderungen in Rechnung gestellt wurden. Somit besteht ein Kausalzusammenhang zwischen der seit Jahren vorherrschenden Praxis bei der Handhabung – zumindest aber der Duldung – von verspätet eingereichten Meldeformularen und der Erhebung der in Frage stehenden Verzugszinsen.

Ferner scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen. Die Erhebung von Verzugszinsen ist zwar in Anbetracht der hohen Zahlen (seit 2011 ca. CHF 500 Mio. vereinnahmte Verzugszinsen aus zu spät eingereichten Meldeformularen) aus fiskalischer Sicht interessant, fiskalische Interessen stellen jedoch grundsätzlich kein öffentliches Interesse dar, das geeignet ist, den verfassungsmässig garan-

tierten Vertrauensschutz derart einzuschränken [67]. Im Hinblick auf allfällige fiskalische Interessen gilt es zudem zu beachten, dass, sofern die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens (Rückerstattungsberechtigung des Leistungsempfängers) erfüllt sind, die Verrechnungssteuer ohnehin im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens zurückgeleistet werden müsste, weshalb dem Fiskus einzig die ohnehin fragwürdigen Verzugszinsen (siehe hierzu Ziff. 1.3) verbleiben.

2.5 Botschaft an den Gesetzgeber. Zusammenfassend – und dies wird auch vom Bundesverwaltungsgericht nicht bestritten – ergeben sich Hinweise, die auf eine vermehrte Ablehnung von Meldeverfahren im schweizerischen Konzernverhältnis wegen verpassten Meldefristen hindeuten. Dennoch hat das Gericht die eingebrachten Beweise verworfen und auf die Einholung eines Amtsberichts verzichtet, obgleich dieser durchaus geeignet wäre, Licht ins Dunkel zu bringen.

Betrachtet man die vorgelegten Beweise nicht einzeln, sondern würdigt diese gesamthaft, hätte das Bundesverwaltungsgericht mit überzeugenden Argumenten auch im Sinne des Steuerpflichtigen entscheiden können.

Festzuhalten ist, dass das Bundesverwaltungsgericht das Vorliegen einer Verwaltungspraxis der ESTV vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 und einer geänderten Verwaltungspraxis nach diesem folgeschweren Entscheid weder bejaht noch verneint.

Das Bundesverwaltungsgericht hat lediglich – aber immerhin (!) – die Beweisanforderungen an den Nachweis einer Verwaltungspraxis im Rahmen eines Massenveranlagungsverfahrens derart hoch geschraubt, dass es kaum möglich ist, eine vertrauensbegründende Praxis und darauf gestützt eine Praxisänderung nachweisen zu können. Die nahezu unerfüllbaren Anforderungen an den Nachweis einer Verwaltungspraxis verunmöglichen faktisch die Durchsetzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs der Steuerpflichtigen auf Vertrauensschutz und eine rechtsgleiche Behandlung im Massenveranlagungsverfahren. Das Meldeverfahren als klassisches Massenveranlagungsverfahren bedarf daher, insbesondere in Bezug auf die Fristen, einer klaren gesetzlichen Regelung, die weder der Verwaltung noch den Steuerpflichtigen einen Auslegungsspielraum belässt.

Es ist daher die Aufgabe des Gesetzgebers, in Bezug auf das Meldeverfahren die zwingend notwendige Klarheit zu schaffen. Diese Klarheit kann durch eine Präzisierung der bestehenden – auslegungsbedürftigen [68] – Gesetzesbestimmungen zum Meldeverfahren (Art. 20 VStG) bzw. zur Erhebung von Verzugszinsen (Art. 16 VStG) geschaffen werden.

3. WÜRDIGUNG DER VORGESCHLAGENEN GESETZESÄNDERUNGEN BEIM MELDEVERFAHREN

3.1 Vorbemerkung. Wie bereits dargelegt wurde, besteht dringend gesetzgeberischer Handlungsbedarf, wobei die notwendigen Anpassungen weniger als Änderungen im Sinne einer Neugestaltung der Fristen beim Meldeverfahren,

sondern vielmehr als Konkretisierung der bestehenden Fristenregelung zu verstehen sind.

3.2 Ausgestaltung der 30-tägigen Meldefrist. Hinsichtlich der Ausgestaltung der Deklarations- und Meldefristen enthält der Vorentwurf der WAK-N einen Mehrheits- und einen Minderheitsantrag.

3.2.1 Minderheitsantrag. Der Minderheitsantrag sieht vor, dass die Meldefrist weiterhin als Verwirklichungsfrist zu verstehen ist, will allerdings die Deklarationsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1

*«Der Minderheitsantrag
löst das Kernproblem nicht und
ist entschieden abzulehnen.»*

lit. c VStG auf 90 Tage (anstatt der bestehenden 30 Tage) verlängern. Der Minderheitsantrag wird den oben dargestellten Problembereichen, insbesondere der Notwendigkeit einer klaren gesetzlichen Regelung nicht gerecht. Sowohl die Meldefrist nach Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung wie auch Art. 26a Abs. 2 VStV bleiben nach wie vor auslegungsbedürftig. Der Minderheitsantrag löst damit das Kernproblem nicht und ist entschieden abzulehnen.

3.2.2 Mehrheitsantrag. Der Mehrheitsantrag der WAK-N sieht hinsichtlich der Ausgestaltung der 30-tägigen Meldefrist die gesetzliche Verankerung einer Ordnungsfrist vor. Hierfür normiert Art. 16 Abs. 2^{bis} VE-VStG (Mehrheitsantrag), dass keine Verzugszinsen geschuldet sind, wenn die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt sind. Art. 16 Abs. 2^{ter} VE-VStG (Mehrheitsantrag) sieht sodann eine Ordnungsbusse vor, sofern die Meldung nicht innert Frist erfolgt.

Unter Beachtung gewisser Korrekturen und unter Einbezug auch der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen (siehe *Abbildung 1*) entspricht der Mehrheitsantrag den Anforderungen an eine vernünftige, zielgerichtete und wirtschaftsfreundliche Lösung die dem gesetzgeberischen Willen (siehe die Ausführungen zur Motion Spoerry, Ziff. 1.1) eines administrativ vereinfachten Verfahrens für konzerninterne Dividendenzahlungen, ohne unnötige Liquiditätsabflüsse, in gesetzgeberischer Klarheit zum Durchbruch verhilft. Auch die Delegationsnorm gemäss Art. 20 VE-VStG (Mehrheitsantrag) enthält den notwendigen Hinweis, dass bei einer Nichteinhaltung der Meldefrist eine Ordnungsbusse erhoben werden kann. Auch diese Bestimmung bedarf jedoch noch gewisser Präzisierungen, um die notwendige gesetzgeberische Klarheit zu schaffen (siehe *Abbildung 2*) [69].

3.2.3 Zwischenfazit. Dem Mehrheitsantrag der WAK-N, die Deklarations- und Meldefristen gesetzlich als Ordnungsfristen zu definieren ist zuzustimmen. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Willen und der jahrelang gelebten Praxis, schafft Klarheit und konkretisiert – auch vor dem Hintergrund der neuesten Rechtsprechung des Bundesverwal-

tungsgerichts – die gesetzlich dringend notwendigen Rahmenbedingungen für die Veranlagung im Massenverfahren.

3.3 Übergangbestimmungen (Rückwirkung). Der Vorentwurf der WAK-N enthält einen Mehrheits- und zwei Minderheitsanträge zur Rückwirkung der angepassten gesetzlichen Bestimmungen.

3.3.1 Verfassungsrechtliche Grundsätze. Hinsichtlich der Ausgestaltung der Übergangbestimmungen ist insbesondere das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung und des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen (Art. 8 und 9 BV). Mit Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 hat sich die Praxis zu den Meldefristen massiv verschärft, so dass – wie oben dargelegt wurde – entgegen der Auffassung der ESTV von einer eigentlichen Praxisänderung auszugehen ist.

«Es bedarf einer Übergangsbestimmung, die eine rechtsgleiche Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen garantiert.»

Eine Praxisänderung konnte zwar mit Entscheid vom 28. Januar 2015 vor Bundesverwaltungsgericht aufgrund der massiv überhöhten Beweisanforderungen nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden, das Gericht hat allerdings nur festgehalten, dass eine Praxisänderung im konkreten Fall nicht nachgewiesen werden konnte; hat deren Vorliegen aber nicht im Grundsatz ausgeschlossen. Zudem handelt es sich hierbei nicht um ein letztinstanzliches Urteil – der Entscheid des Bundesgerichts in dieser Frage bleibt abzuwarten.

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist neues Verfahrensrecht auf alle hängigen Verfahren anzuwenden [70].

3.3.2 Mehrheitsantrag. Die Kommissionsmehrheit schlägt vor, dass die angepassten Bestimmungen auf Verrechnungssteuerforderungen anwendbar sind, die ab dem Kalenderjahr 2011 entstanden sind. Hiermit fallen jene Verrechnungssteuerforderungen nicht in den Anwendungsbereich der Übergangsbestimmung, die vor dem massgeblichen Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 entstanden sind (vgl. Abbildung 2). Hierdurch werden gerade jene Steuerpflichtigen nicht erfasst, die im Vertrauen auf die bisherige Praxis und insbesondere in Unwissenheit der (zukünftigen) bundesgerichtlichen Rechtsprechung die 30-tägige Meldefrist als Ordnungsfrist interpretierten. Jene Steuerpflichtigen hingegen, die nach dem Bundesgerichtsentscheid von der zunächst andauernden liberalen Praxis der ESTV profitierten, werden von der Übergangsbestimmung erfasst. Dies führt nicht nur zu einem absurden Ergebnis, sondern zu einer verfassungsrechtlich nicht zulässigen und geradezu willkürlichen Ungleichbehandlung. Dies kann weder den Auffassungen der Initianten der parlamentarischen Initiativen noch dem gesetzgeberischen Willen entsprechen.

Eine Heilung der verschärften und während der Übergangsphase inkonsistenten Praxis der ESTV ist im Hinblick auf eine rechtsgleiche Behandlung zwingend notwendig, muss aber alle noch offenen Verrechnungssteuerforderungen erfassen. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollte zudem sichergestellt werden, dass auch jene Unternehmen erfasst werden, die gegen den Entscheid der ESTV bereits Beschwerde erhoben haben bzw. über deren Verrechnungssteuerforderung bereits rechtskräftig entschieden wurde [71]. Nur so können die gesetzgeberischen Korrekturen dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung und dem Grundsatz von Treu und Glauben zum Durchbruch verhelfen.

3.3.3 Minderheitsantrag I. Dem Postulat einer rechtsgleichen Behandlung aller betroffenen Steuerpflichtigen entspricht der im Vorentwurf enthaltene Minderheitsantrag I (vgl. Abbildung 2) am ehesten, wobei korrigierend festzuhalten ist, dass Art. 16 Abs. 2^{bis} und 2^{ter} VE-VStG (Minderheitsantrag I) auf alle Steuer- oder Verzugszinsforderungen Anwendung finden sollten, die nicht bereits vor dem 1. Januar 2011 verjährt oder rechtsgültig verfügt wurden (vgl. Anpassungen in Abbildung 2). Nur so lassen sich sämtliche Fälle erfassen.

3.3.4 Minderheitsantrag II. Eine weitere Minderheit der WAK-N möchte auf eine Rückwirkung gänzlich verzichten und die Übergangsbestimmung streichen (vgl. Abbildung 2). Eine Rückwirkung sei aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsstaatsprinzips problematisch. Diese Auffassung ist aus den oben genannten Gründen entschieden abzulehnen. Dies würde dem verfassungsrechtlich garantierten Gleichbehandlungsgebot diametral entgegenlaufen und hätte eine willkürliche Rechtsanwendung zur Folge. Demgemäss ist der Minderheitsantrag II hier nicht weiter zu behandeln.

3.3.5 Zwischenfazit. Angesichts der massiven Beweisanforderungen, welche dem Steuerpflichtigen vom Bundesverwaltungsgericht auferlegt wurden und um dem gesetzgeberischen Willen – nämlich konzerninterne Dividendenzahlungen steuerlich und administrativ zu vereinfachen – zum Durchbruch zu verhelfen, ist hinsichtlich der Übergangsbestimmungen dem Minderheitsantrag I der WAK-N zuzustimmen. Nur so können die Steuerpflichtigen in ihren verfassungsmässigen Rechten geschützt werden. Wichtig, und aus verfassungsrechtlicher Sicht entscheidend, ist, dass die konkretisierten Bestimmungen auf alle Steuer- und Verzugszinsforderungen Anwendung finden, die ab dem 1. Januar 2011 fällig wurden sowie auf alle Steuer- und Verzugszinsforderungen, die zwar vor dem 1. Januar 2011 fällig wurden, aber noch nicht verjährt bzw. erst nach dem 1. Januar 2011 in Rechtskraft erwachsen sind [72]. Nur so kann dem gesetzgeberischen Willen in rechtsgleicher Weise zum Durchbruch verholfen werden. Eine teilweise Rückwirkung (entsprechend dem Mehrheitsantrag zur Übergangsbestimmung) wäre hingegen weder verfassungsrechtlich noch wirtschaftspolitisch zu rechtfertigen, führt diese Regelung doch gerade zu einer krassen Benachteiligung jener Steuerpflichtigen, die auf die jahrelange Praxis der ESTV vertraut haben und in ihrem berechtigten Vertrauen in das Verwaltungshandeln

vor Bundesverwaltungsgericht in nicht nachvollziehbarer und geradezu unhaltbarer Weise nicht hinreichend geschützt werden.

4. FAZIT

Das Meldeverfahren ist durch den Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 und die darauf gestützte Praxisverschärfung der ESTV derart in Schiefelage geraten, dass die derzeitige Auslegung der gesetzlichen Ordnung nicht mehr dem gesetzgeberischen Willen und den staatsvertraglichen Verpflichtungen entspricht. Eine Korrektur bzw. Konkretisierung durch den Gesetzgeber ist unausweichlich. Es braucht eine klare Regelung auf Gesetzesstufe, die festlegt, dass es sich bei der 30-tägigen Meldefrist um eine Ordnungsfrist handelt, deren Nichtbeachtung mit einer Ordnungsbusse geahndet werden kann. Die Auslegung als Verwirkungsfrist widerspricht nicht nur dem Kerngedanken des Meldeverfahrens (administrative Vereinfachung und Vermeidung unnötiger Liquiditätsabflüsse), sondern führt auch zu ökonomisch unhaltbaren und nicht zu rechtfertigenden Verzugszinsforderungen. Es handelt sich um Geld, das der Staat gar nicht hätte vereinnahmen dürfen.

Der jüngste Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts macht zudem deutlich, dass eine rechtsgleiche Behandlung im Massenveranlagungsverfahren und der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen in behördliches Handeln auf dem Rechtsweg nicht erreicht werden können. Es bedarf daher auch einer Übergangsbestimmung, die eine rechtsgleiche Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen garantiert und sicherstellt, dass die Konsequenzen der rechtswidrigen Verwaltungspraxis nachträglich vollumfänglich beseitigt werden. Gerade jene Steuerpflichtigen, die von der Rechtsprechung überrascht wurden und sich in guten Treuen auf die bestehende Praxis verlassen durften, gilt es durch eine Übergangsbestimmung in ihrem berechtigten Vertrauen zu schützen. Die Regelung muss eine Kontinuität zur früheren Praxis herstellen und damit den Vertrauensverlust in das staatliche Handeln im In- und Ausland wieder wettmachen.

Unbesehen der rechtlichen Überlegungen, läuft die verschärfte Praxis der ESTV auch dem gesunden Gerechtigkeitssinn der Mehrheit der mit der Angelegenheit befassten Akteure zuwider. Nach gesundem Menschenverstand stellen sich insbesondere die folgenden Fragen:

→ Weshalb kann eine Behörde behaupten, dass sie eine Frist schon immer als Verwirkungsfrist behandelt habe, diese aber in zehntausenden von Fällen überhaupt nicht kontrollierte, wenn sie doch, gemäss der Rechtsauffassung dieser Behörde, von Amtes wegen zu kontrollieren gewesen wäre?

- Weshalb wurde ein Jahrzehnt lang das Bestehen einer angeblichen Verwirkungsfrist ignoriert, wenn die Frist so einfach wie jede andere Verwirkungsfrist (z. B. für eine Beschwerde vor Gericht) hätte nachverfolgt und kontrolliert werden können?
- Weshalb kann eine Behörde bei der Beurteilung der Einhaltung einer angeblichen Verwirkungsfrist eine Toleranz von selbstfestgelegten und nicht publizierten 14 bis 30 Tagen anwenden, und dennoch in nachgewiesenen Einzelfällen bewusst und in voller Kenntnis der Sachlage eine Meldung mit 650-tägiger (!) Verspätung akzeptieren?
- Weshalb werden Steuerpflichtige in verschiedenen Fällen abgemahnt, die Meldeformulare nachzureichen, und das Meldeverfahren dann noch bewilligt, während in anderen Fällen – und ohne vorherige Mahnung – das Meldeverfahren nach Ablauf der Frist nicht mehr gewährt wird?
- Weshalb kann behauptet werden, es habe keine Praxisänderung stattgefunden, wenn in den ersten zehn Jahren seit Einführung des konzerninternen Meldeverfahrens, bei gesamthaft über 100 000 Fällen kein Fall bekannt wurde, in dem das Meldeverfahren nur wegen verspäteter Meldung verweigert wurde und erst mit dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 plötzlich hunderte solcher Fälle auftauchen? Und wieso ist diese Welle jetzt verebbt, da allen klar geworden ist, wie die neue Praxis aussieht?
- Weshalb werden von der einzigen verwaltungsunabhängigen Behörde mit voller Kongnition (hier das Bundesverwaltungsgericht) die Beweisanforderungen an einen Steuerpflichtigen für den Nachweis an das Bestehen einer behördlichen Praxis derart hoch angesetzt, dass sie nach gesundem Ermessen gar nicht erbracht werden können, und dies trotz der vorliegend erdrückenden Indizienlage?
- Weshalb wird mit Hochdruck am Mammutprojekt Unternehmenssteuerreform III gearbeitet, um die Attraktivität der Schweiz aus steuerlicher Sicht zu erhalten, während mit dieser – im Kontext des gesamten Steuersystems an und für sich eher nebensächlichen Frage – unglaublich viel Vertrauen, insbesondere bei ausländischen Investoren, zerstört wurde?

In Anbetracht dessen, scheint die Situation geradezu absurd. Fast so, als würde etwa über Nacht – und ohne jegliche Vorwarnung – von Rechts- auf Linksverkehr umgestellt und den irritierten Verkehrsteilnehmern seitens der Behörde beschieden, es gäbe keinerlei Grund sich zu beschweren, denn es sei doch gar nichts passiert, es fahren doch nach wie vor alle Autos auf der Strasse.

Umso wichtiger ist das konsequente und korrigierende Eingreifen des Gesetzgebers. ■

Anmerkungen: *Die Autoren danken Constantin Greter, Senior Consultant, Transaction Tax Services, EY Zürich für die wertvolle Mitarbeit bei der Erstellung dieses Beitrags. 1) Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21). 2) Gasche Urs, Parlamentarische Initiative (13.479), Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, eingereicht am 13. Dezember 2013. 3) Niederberger Paul, Parlamentarische Initiative (13.471), Abbau

von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung der Verrechnungssteuergesetzes, eingereicht am 10. Dezember 2013. 4) Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (SR 642.211). 5) Vgl. die in der Parlamentarischen Initiative von Paul Niederberger (siehe Anm. 3) vorgeschlagene Gesetzesänderung (Art. 16 Abs. 2^{bis}). 6) Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember

2004 (SR 672.203). 7) Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinsströmen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR o.641.926.81). 8) Vgl. Matteotti René/Dell'Anna Fabio, Schaden für den Steuerstandort Schweiz, Finanz und Wirtschaft vom 29. August 2012; Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrech-

nungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 488 ff. 9) Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 478 f. 10) Erläuternder Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer vom 10. November 2014, 13. 11) Vgl. Erläuternder Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer vom 10. November 2014, 26. 12) Vgl. Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 488 ff. 13) Matteotti René, Verfassungswidrige Strafzinsen belasten Wirtschaft, Finanz und Wirtschaft vom 8. April 2015. 14) Matteotti René, Verfassungswidrige Strafzinsen belasten Wirtschaft, Finanz und Wirtschaft vom 8. April 2015 sowie Matteotti René/Dell'Anna Fabio, Schaden für den Steuerstandort Schweiz, Finanz und Wirtschaft vom 29. August 2012. 15) Siehe hierzu und zum Folgenden Matteotti René, Verfassungswidrige Strafzinsen belasten Wirtschaft, Finanz und Wirtschaft vom 8. April 2015. 16) Vgl. BGE 103 Ia 225 = Pra 1977, Nr. 199. 17) Spoerry Vreni, Motion (00.3084), Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer, eingereicht am 21. März 2000; vgl. hierzu auch Schär Daniel, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, ST 2012/3, 171 ff., 171 f. 18) Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 479. 19) Vgl. BGE 135 I 79 vom 28. Oktober 2008, E. 2. 20) Ein solcher Fall, in dem eine behördliche Praxisänderung durch einen höchstrichterlichen Entscheid hervorgerufen wurde, wurde bislang und soweit ersichtlich weder in der Literatur noch in der Judikatur diskutiert (vgl. Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Ziff. 14). 21) Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Ziff. 19 m.w.H. 22) Vgl. hierzu und zum Ganzen, Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Ziff. 17 m.w.H. 23) Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-976/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 10.4.3. 24) Vgl. Reich Markus/Uttinger Laurence, Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit, ZSR 2010, 163 ff., 174 m.w.H. 25) BGE 94 I 513 vom 18. Dezember 1968, E. 4, insb. S. 618. 26) BGE 34 I 115 vom 12. März 1908, E. 2, insb. S. 27 f. und BGE 34 I 615 vom 28. Oktober 1908 E. 2, insb. S. 625. 27) Vgl. Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Ziff. 4 m.w.H mit Verweis auf: Brülisauer Peter, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, ST 2011/12, 1044 ff.; Huber Markus F./Leutwyler André/Krummenacher Oliver/Dietschi Marc/Zipfel Lars/Zöllner Daniel, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 67 (2012), 414 ff.; Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/12), 469 ff.; Oesterheld Stefan, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), SZW 2012, 29 ff.; Schär Daniel, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, ST 2012/3,

171 ff.; Simonek Madeleine/von Ah Julia, Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2011, njus, Bern 2012, 157 f. 28) Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469 ff., 480 f. 29) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. Juni 2014, A-4689/2013 (insb. Ziff. F der Sachverhaltsdarstellung und die anschliessenden rein materiell-rechtlichen Erwägungen ab E. 3 ff.); vgl. auch die Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, S. 3. 30) Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Ziff. 5 ff.; Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, 2. 31) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.6. 32) Vgl. Matteotti René, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/12), S. 469 ff., 477 f. 33) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 3.6.1. 34) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 2034. 35) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5. 36) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 2.4. 37) Art. 49 VwVG; vgl. auch Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 2.1. 38) Vgl. statt vieler Entscheid des Bundesgerichts vom 13. April 2012, 2C_399/2011, E. 1.3.2. 39) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 2.3. 40) Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG) vom 20. Dezember 1968 (SR 172.021). 41) Beusch Michael/Raas Susanne, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Auflage, Basel 2012, Art. 42a N 12; vgl. auch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2004 (VPB 69.7), E. 4.b.bb. 42) Beusch Michael/Raas Susanne, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Auflage, Basel 2012, Art. 42a N 12; vgl. auch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2004 (VPB 69.7), E. 4.b.bb. 43) Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2004 (VPB 69.7), E. 4.b.bb. 44) Hochreutener Hans-Peter, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, ST 2011/1–2, 77 ff. 45) Hochreutener Hans-Peter, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, ST 2011/1–2, 77 ff., 78. 46) Hochreutener Hans-Peter, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, ST 2011/1–2, 77 ff., 78. 47) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1024; hierzu und zum Ganzen: Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.1. 48) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1024. 49) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1024; vgl. zur Rechtgleichen Anwendung der Verzugszinsenpraxis für Meldefälle nach Art. 24 VStV und Art. 26a VStV auch Schär Daniel, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, ST 2012/3, S. 171 ff., 174. 51) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1024.

52) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1909. 53) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 1887 ff. 54) Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013, Rz. 2034. 55) Eidgenössisches Finanzdepartement, Fiskaleinnahmen des Bundes 2013, eingesehen am 29. April 2014, abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00076/00698/01650/index.html?lang=de> (zuletzt besucht am 1. April 2015). 56) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.3. 57) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.3. 58) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.4. 59) Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen. 60) Bericht der Treuhand-Kammer zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 1. Mai 2013, Rückerstattung von infolge Verletzung des Meldeverfahrens erhobenen Verzugszinsen, Beilage 2; Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, 2; vgl. Schär Daniel, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, ST 3/2012, 171 ff.; 175. 61) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.5. 62) Entscheid des Bundesgerichts vom 16. Mai 2013, 5A_835/2012, E. 4.4; vgl. zur Gewährung des rechtlichen Gehörs im Rahmen des Steuerverfahrens insb. Beusch Michael/Raas Susanne, Kommentar Verrechnungssteuer, Art. 42a N 12; vgl. hierzu auch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2004 (VPB 69.7), E. 4.b.bb. 63) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.6. 64) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014, E. 6.5.6. 65) Vgl. hierzu auch Hochreutener Hans-Peter, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013. 66) Vgl. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. Juli 2012, B-2204/2011, E. 6.2.1; Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. November 2014, D-5725/2014, E. 7.1; vgl. auch Tschudin Michael, Glauben, Wissen, Zweifel – über das Beweismass im Kartellrecht, AJP 10/2014, 1333 ff., 1337; ferner BGE 125 V 351 E 3a und BGE 122 V 157 E 1c. 67) BGE 138 I 378, E. 8.6.1; vgl. auch Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Müller Markus, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 20 Rz. 9. 68) Schär Daniel, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, ST 2012/3, 171 ff., 171. 69) Zum Ganzen: Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, S. 5 f. 70) Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, S. 7. 71) Vgl. Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, S. 7. 72) Hierzu insbesondere: Stellungnahme der Treuhand-Kammer zur parlamentarischen Initiative «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (13.479) vom 6. März 2015, S. 5. Der dort vertretenen Auffassung ist vorbehaltlos zuzustimmen.