



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement EJPD

Bundesamt für Justiz
Direktionsbereich Öffentliches Recht

P.P. CH-3003 Bern, BJ

Kommission für Wirtschaft
und Abgaben des Ständerates
3003 Bern

Referenz/Aktenzeichen: COO.2180.109.7.173341 / 665.1/2014/01006

Ihr Zeichen:

Unser Zeichen:

Bern, 8. Februar 2016

Pa. IV. 13.479 Gasche. Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2015 hat uns Ihre Kommission ersucht, zur Frage Stellung zu nehmen, ob in Umsetzung der Parlamentarischen Initiative 13.479 die im Entwurf zu einer Änderung des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) vorgeschlagene Rückwirkung (vgl. E-Art. 70c VStG) verfassungskonform sei. Dabei sei insbesondere darauf einzugehen, wie diese Rückwirkung zu beurteilen sei, wenn davon ausgegangen werde, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in Bezug auf die Rechtsnatur der Meldefrist im Jahr 2011 eine Praxisänderung vorgenommen habe.

Die uns gestellten Fragen beantworten wir wie folgt:

Bundesamt für Justiz BJ
Luzius Mader, Prof. Dr. iur.
Bundesrain 20, 3003 Bern
Tel. +41 58 462 41 02, Fax +41 58 462 84 01
luzius.mader@bj.admin.ch
www.bj.admin.ch

Zusammenfassende Beantwortung der Fragen

1. Die in E-Art. 70c VStG vorgesehene Rückwirkung ist unzulässig: Die Rückwirkung kann in zeitlicher Hinsicht nicht als mässig beurteilt werden. Gewichtige öffentliche Interessen für die Rückwirkung liegen nicht vor. Zudem führt sie zu sachlich nicht begründbaren Ungleichheiten.
2. Selbst wenn man annehmen würde, die ESTV habe ihre Praxis geändert, so hätte dies auf die Beurteilung der Rückwirkung keine Auswirkungen. Sie wäre auch in diesem Fall unzulässig.

Inhaltsverzeichnis

1	Rechtliche Grundlagen zur Rückwirkung.....	4
1.1	Begriffe	4
1.1.1	Echte Rückwirkung	4
1.1.2	Unechte Rückwirkung	4
1.2	Grundsatz des Verbotes der echten Rückwirkung.....	4
1.2.1	Voraussetzungen für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines <i>belastenden</i> Erlasses.....	5
1.2.2	Voraussetzungen für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines <i>begünstigenden</i> Erlasses	6
2	Wortlaut der vorgeschlagenen Bestimmungen	6
3	Beurteilung der in E-Art. 70c VStG vorgeschlagenen Rückwirkung	7
3.1	Begünstigende Rückwirkung.....	7
3.2	Unzulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung.....	8
3.3	Fazit.....	10
4	Beurteilung der in Art. 70c VStG vorgeschlagenen Rückwirkung im Lichte einer supponierten Praxisänderung durch die ESTV	10
4.1	Rechtliche Grundlagen zur Praxisänderung	10
4.1.1	Voraussetzungen für eine Praxisänderung.....	10
4.1.2	Keine Praxisänderung aus Anlass des bundesgerichtlichen Urteils.....	11
4.1.3	Zulässigkeit einer Praxisänderung	11
4.2	Unzulässigkeit der im VStG vorgesehenen Rückwirkung bei einer Praxisänderung	11
4.3	Zusammenhang von Ordnungsfrist und Verzugszinsen unter geltendem Recht..	12
4.4	Fazit.....	13

1 Rechtliche Grundlagen zur Rückwirkung

1.1 Begriffe

Unter Rückwirkung verstehen Rechtsprechung und Lehre die *Anwendung von neuem (geltendem) Recht auf Sachverhalte, die sich unter altem (mittlerweile ausser Kraft gesetztem) Recht* zugetragen haben. Gewöhnlich wird zwischen *echter* und *unechter* Rückwirkung unterschieden.¹ Eine Rückwirkung kann sich dabei auf die Normadressatinnen und -adressaten *belastend* oder *begünstigend* auswirken.

1.1.1 Echte Rückwirkung

Unter *echter* Rückwirkung wird die *Anwendung neuen Rechts* auf einen Sachverhalt verstanden, der sich *unter altem Recht zugetragen und abschliessend verwirklicht* hat.² Ein Sachverhalt hat sich abschliessend verwirklicht, sobald die tatsächlichen Ereignisse, die zur Erfüllung des Tatbestands geführt haben, zu einem Ende gekommen sind. M.a.W. zeichnet sich ein abschliessend verwirklichter Tatbestand dadurch aus, dass die Normadressatinnen und -adressaten auf den Gang der Ereignisse keinen Einfluss mehr nehmen können.³ Echte Rückwirkung führt dazu, dass ein abgeschlossener Sachverhalt im Nachhinein neuen Regeln unterstellt wird.

1.1.2 Unechte Rückwirkung

Unter *unechter* Rückwirkung wird die *Anwendung neuen Rechts auf einen zeitlich offenen Sachverhalt* verstanden. Der Vorgang hat dabei unter altem Recht eingesetzt, dauert aber beim Inkrafttreten der neuen Regelung noch fort.⁴ Es ist zulässig, zeitlich offene Dauersachverhalte für die Zukunft neuen Rechtsfolgen zu unterstellen, sofern dem nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen.⁵ Eine unechte Rückwirkung liegt beispielsweise vor, wenn neue Sicherheitsvorschriften für Eisenbahnen auch auf den Betrieb bestehender Bahnen angewendet werden.

1.2 Grundsatz des Verbotes der echten Rückwirkung

Rückwirkung führt zu Rechtsfolgen, die im Zeitpunkt, da sich der zu beurteilende Sachverhalt verwirklicht hat, nicht voraussehbar waren. Es sollen aber niemandem Verpflichtungen auferlegt oder Rechte eingeräumt werden, welche ihm zum Zeitpunkt, als sich der Sachverhalt verwirklichte, nicht bekannt sein konnten und mit denen er also nicht rechnen konnte bzw. musste. Rückwirkungen sind deshalb – seien sie belastend oder begünstigend – grundsätzlich *unzulässig*.⁶ Sie stehen im Widerspruch zum Grundsatz der Rechtssicherheit, der sich aus dem in Art. 5 BV verankerten Prinzip der Rechtsstaatlichkeit ergibt. Das Rückwirkungsverbot ist auch Ausfluss des Gebots der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und des Vertrauensschutzprinzips (Art. 9 BV).⁷

¹ PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014, § 24 N 21; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 342; RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, Bern 2012, N 842, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

² Statt vieler: BGE 138 I 189 E. 3.4, vgl. auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 23.

³ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 23.

⁴ BGE 133 II 97 E. 4.1, 122 II 113 E. 3b/dd; vgl. auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 28.

⁵ BGE 126 V 134 E. 4a, 124 III 266 E. 4e, 122 II 113 E. 3b/dd; vgl. auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 28; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 342; WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 867 ff.

⁶ BGE 119 Ib 103 E. 3.

⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 330.

1.2.1 Voraussetzungen für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines belastenden Erlasses

Ausnahmsweise ist eine die Normadressatinnen und -adressanten belastende Rückwirkung zulässig. Dafür müssen *kumulativ* fünf Kriterien erfüllt sein:⁸

1) *Die Rückwirkung ist in einem Gesetz eindeutig vorgesehen (gesetzliche Grundlage)*

Rückwirkungen gehören wegen ihres irregulären Charakters zu den „wichtigen“ Bestimmungen im Sinne von Art. 164 Abs. 1 BV. Benötigt wird somit eine gesetzliche Grundlage im formellen Sinn. Fehlt eine ausdrückliche Grundlage, so ist sie nur zulässig, wenn sie nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist oder ein entsprechender Wille des Gesetzgebers aus den Materialien hervorgeht.⁹

2) *Die Rückwirkung ist durch triftige Gründe geboten (öffentliches Interesse)*

Die für die Rückwirkung vorgebrachten Gründe müssen schwer wiegen; die Anliegen der Rechtssicherheit lassen sich nicht schon unter Berufung auf haltbare öffentliche Interessen beseitigen.¹⁰ Zur Begründung einer rückwirkenden Inkraftsetzung reicht es beispielsweise grundsätzlich nicht aus, dass man die Bürgerinnen und Bürger daran hindern will, vor Inkrafttreten eines neuen Erlasses noch rechtzeitig für sie günstige Dispositionen zu treffen.¹¹ Auch fiskalische Gründe genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr.¹²

3) *Die Rückwirkung bleibt in zeitlicher Hinsicht mässig (Verhältnismässigkeit)*

Entscheidend sind die besonderen Verhältnisse der betreffenden Regelung, insbesondere spielt die Vorausschbarkeit der Gesetzesänderung eine Rolle.¹³ Gemäss Rechtsprechung¹⁴ und Praxis¹⁵ sollte die Rückwirkung *ein* Jahr nicht übersteigen, solange nicht besondere Umstände vorliegen.

4) *Die Rückwirkung schafft keine stossenden Rechtsungleichheiten*

Das Gebot der Gleichbehandlung (Art. 8 BV) gilt auch für den Gesetzgeber. Von stossender Rechtsungleichheit wäre etwa dann zu sprechen, wenn die Rückwirkungseffekte nur einen Teil (und nicht die grosse Mehrheit) der unter altem Recht abgeschlossenen Sachverhalte treffen würde.

⁸ Siehe hierzu etwa BGE 138 I 189 E. 3.4, 125 I 182 E. 2b/cc; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 26; WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 843, N 850 ff.

⁹ Statt vieler: BGE 125 I 182 E. 2b/cc, BGE 122 V 405 E. 3b/aa; BVGE 2009/3 E. 3.4; vgl. auch WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 850.

¹⁰ Vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 26.

¹¹ BGE 102 Ia 69 E. 3c.

¹² BGE 119 Ia 254 E. 3b, 102 Ia 69 E. 3, Urteil des BGer 2A.228/2005 vom 23. November 2005 E. 3.1; vgl. auch WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 856 f.

¹³ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 332.

¹⁴ BGE 102 Ia 69 e. 3b; vgl. auch WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 852, mit weitere Hinweisen auf die Rechtsprechung.

¹⁵ Gesetzgebungsleitfaden, Leitfaden für die Ausarbeitung von Erlassen des Bundes, 3. Aufl., Bern 2007, Ziffer 7261, S. 279.

5) Die Rückwirkung greift nicht in wohlerworbenen Rechte ein

Wohlerworbene Rechte sind vermögenswerte Ansprüche von Personen gegenüber dem Staat auf Grund einer durch diesen eingeräumten besonderen Rechtsposition, deren wesentlicher Inhalt aus Gründen des Vertrauensschutzes eine erhöhte Rechtsbeständigkeit aufweist und unter dem Schutz der Eigentumsgarantie steht (Entschädigungspflicht bei Entzug). So gilt z.B. eine rückwirkende Enteignung als unzulässig.¹⁶

1.2.2 Voraussetzungen für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines begünstigenden Erlasses

Das Verbot der Rückwirkung findet seine Begründung in erster Linie darin, dass den Bürgerinnen und Bürgern keine Pflichten auferlegt oder Rechte entzogen werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen mussten bzw. die ihnen in jenem Zeitpunkt zustanden. Diese Bedenken entfallen, wenn die Rückwirkung ihnen nur Vorteile bringt.¹⁷ Eine begünstigende Rückwirkung ist deshalb weniger problematisch. *Die unter Ziffer 1.2.1 genannten Voraussetzungen gelten aber grundsätzlich auch für diesen Fall:* Eine rückwirkende Begünstigung muss im Gesetz vorgesehen sein; sie muss sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lassen; sie darf zeitlich nicht zu weit zurückgreifen und es darf nicht zu Verstössen gegen die Rechtsgleichheit kommen, insbesondere nicht zu einer Benachteiligung Dritter, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden.¹⁸

2 Wortlaut der vorgeschlagenen Bestimmungen

Die hier zur Diskussion stehenden Regelungen lauten wie folgt:¹⁹

Art. 16 Abs. 2^{bis}

^{2bis} Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind nach:

- a. Artikel 20 und seinen Ausführungsbestimmungen; oder
- b. dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen.

Art. 20

2. Bei Kapitalerträgen

- ¹ Würde bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen, so kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen.
- ² Der Bundesrat umschreibt die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen.

¹⁶ VEB (Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden 1926-1963) 11 (1937) Nr. 208, S. 211 f.; vgl. auch WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 861; anderer Meinung: TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 26, gemäss Auffassung dieser Autoren ist diese Voraussetzung – sofern als Regel verstanden – kaum haltbar. Aus überwiegenden öffentlichen Interessen dürfe selbst rückwirkend in wohlerworbene Rechte eingegriffen werden, wenn auch nur gegen volle Entschädigung.

¹⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 334.

¹⁸ BGE 119 Ib 103 E. 5, 105 Ia 36 E. 3; BVGE 2007/25 E. 3.1; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 N 27; vgl. auch WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 845, 863, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung.

¹⁹ Gemäss Fahne Wintersession 2015 NR

- ³ Erfolgt in den Fällen nach Artikel 16 Absatz 2^{bis} die Deklaration der steuerbaren Leistung, das Gesuch um Meldung oder die Meldung nicht rechtzeitig, so wird das Meldeverfahren unter Vorbehalt der Erhebung einer Ordnungsbusse nach Artikel 64 gewährt.

Art. 70c

V. Übergangsbestimmungen zur Änderung vom ...

- ¹ Die Artikel 16 Absatz 2^{bis} und 20 sind auch auf Sachverhalte anwendbar, die vor Inkrafttreten der Änderungen vom ... eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden.
- ² Erfüllt die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Artikel 16 Absatz 2^{bis}, so wird auf ihr Gesuch der bereits bezahlte Verzugszins ohne Vergütungszins zurückerstattet.
- ³ Das Gesuch ist innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten dieser Änderung zu stellen.

3 Beurteilung der in E-Art. 70c VStG vorgeschlagenen Rückwirkung

3.1 Begünstigende Rückwirkung

Gemäss *geltendem* Recht kann bei Kapitalerträgen der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung – statt durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) – zu erfüllen, wenn die Entrichtung der Verrechnungssteuer zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (vgl. Art. 20 VStG). Die Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) umschreibt in Art. 24 ff. die Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens näher. So hat die steuerpflichtige Person den steuerbaren Ertrag innerhalb von 30 Tagen seit der Entstehung der Steuerforderung zu deklarieren und der ESTV zu melden (Art. 26 Abs. 2 bzw. Art. 26a Abs. 2 i.V.m. Art. 21 VStV). Dieselbe Frist gilt auch im Meldeverfahren, mit dem die in einem Doppelbesteuerungsabkommen oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle erfolgt (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften; Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203). Nach unbenutztem Ablauf der Frist verwirkt das Recht, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen. Die Rechtsnatur der 30-tägigen Meldefrist als Verwirkungsfrist (und nicht als Ordnungsfrist), welche nach Ablauf die Rechtsbeziehung endgültig regelt und nicht durch eine Unterbrechungshandlung verlängert werden kann, wurde vom Bundesgericht bestätigt.²⁰ Die Steuerforderung wird nach unbenutztem Fristablauf im ordentlichen Verfahren erhoben, wonach die Verrechnungssteuer vom Leistungsschuldner nachträglich zu deklarieren, zu entrichten und auf den Leistungsbegünstigten zu überwälzen ist. Damit fallen zusätzlich Verzugszinsen von aktuell 5% (ab 1. Januar 1997 bzw. 6% bis zum 31. Dezember 1996) an (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [SR 642.212]).

Der vorliegend diskutierte *Entwurf* sieht vor, dass die Deklaration der Verrechnungssteuer sowie die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens auch noch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen möglich sein soll (E-Art. 20 Abs. 3). Die Verwirkungsfrist soll damit in eine Ordnungsfrist umgewandelt werden. Ordnungsfristen sollen den geordneten

²⁰ Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2 im Hinblick auf Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung, bestätigt in BGE 138 II 536 E. 5.2, mit Verweis auf die korrespondierende Regelung in Art. 26a VStV; vgl. zu Art. 26a VStV auch Urteile des BVGer A-1405/2014 vom 31. Juli 2015 und A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 5.3.5.

Verfahrensgang gewährleisten. Ihre Erstreckung ist zwar ausgeschlossen, doch kann die Verfahrenshandlung auch noch nach Fristablauf vorgenommen werden, soweit und solange der geordnete Verfahrensgang dies nicht ausschliesst.²¹ Das Verpassen der Meldefrist soll sodann nicht mehr die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen auslösen (E-Art. 16 Abs. 2^{bis}).

Gemäss dem klaren Wortlaut von E-Art. 70c Abs. 1 sollen E-Art. 16 Abs. 2^{bis} und E-Art. 20 auch auf Sachverhalte Anwendung finden, die sich vor Inkrafttreten dieser („neuen“) Regelungen zugetragen haben, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung seien verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden. Gegebenenfalls entrichtete Verzugszinsen sollen auf Gesuch hin zurückverlangt werden können (E-Art. 70c Abs. 2), sofern ein entsprechendes Gesuch innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten des Gesetzes gestellt wird (E-Art. 70c Abs. 3). Sollte die vorgeschlagene Regelung Inkraft treten, so würde Folgendes gelten: Eine steuerpflichtige Person, welche die Meldefrist gemäss geltendem („altem“) Recht verpasst hätte, könnte gestützt auf das vorgeschlagene („neue“) Recht dennoch das Meldeverfahren beantragen und die allenfalls bereits bezahlten Verzugszinsen zurückfordern, sofern ihre Steuerforderung oder Verzugszinsforderung noch nicht verjährt oder rechtskräftig festgesetzt worden sind, und sie die Voraussetzungen für die Meldung erfüllt.

Die vorgeschlagene Regelung würde demnach dazu führen, dass auf einen Sachverhalt, der sich unter „altem“ (geltendem) Recht abschliessend verwirklicht hat, neues Recht zur Anwendung gelangen würde. Somit würde die Regelung zu einer *echten* Rückwirkung (vgl. Ziffer 1.1.1) führen. Da die neue Regelung der steuerpflichtigen Person ein bereits verwirklichtes Recht wieder einräumen würde und ihr auf Gesuch hin der entrichtete Verzugszins zurückerstattet würde, würde es sich um eine *begünstigende* Rückwirkung handeln.

3.2 Unzulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung

Wie ausgeführt, ist eine echte Rückwirkung – sei sie belastend oder begünstigend – nur ausnahmsweise zulässig, sofern kumulativ bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Ziffern 1.2.1 und 1.2.2). Ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt wären, ist nachfolgend zu prüfen.

1) Gesetzliche Grundlage

Diese Voraussetzung bietet vorliegend keine Probleme, die Rückwirkung würde in einem Gesetz (im formellen Sinne) vorgesehen.

2) Öffentliches Interesse

Für die Regelung und die damit verbundene Rückwirkung werden folgende Argumente vorgebracht: Mit der Rückwirkung „soll die Rechtsprechung des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 rückgängig gemacht werden“.²² Die Rückwirkung soll die allenfalls betroffenen Unternehmen vor einem durch die ordentliche Steuerentrichtung (aufgrund des verwirkten Meldeverfahrens) bewirkten vorübergehenden Liquiditätsabfluss und vor einem Zinsverlust bewah-

²¹ Statt vieler: BVGE 2014/6 E. 3, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch THOMAS MERKLI/ARTHUR AESCHLIMANN/RUTH HERZOG, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, Bern 1997, N 2 zu Art. 43; ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in: Aktuelle Juristische Praxis (AJP) 1995, S. 47 ff., S. 56.

²² Vgl. Parlamentarische Initiative Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015 (BBl 2015 5331), Erläuterungen zu Art. 70c. Vgl. auch Votum Aeschi, AB 2015 N 1106.

ren.²³ Auch in den Räten wurden die Kostenfolgen für die grossen Firmen betont und geltend gemacht, diese Kosten würden sich negativ auf den Wirtschaftsstandort Schweiz auswirken. Zahlreiche Unternehmen seien von der Strenge der ESTV bzw. des Bundesgerichts überrascht gewesen. Sie seien bis zur Entscheidung des Bundesgerichts davon ausgegangen, es handle sich bei der Meldefrist um eine Ordnungsfrist.²⁴

Im Zentrum stehen folglich primär die *finanziellen* Interessen der Steuerpflichtigen. Gewichtige öffentliche Interessen für die vorgesehene Rückwirkung – welche einzig eine Rückwirkung zu rechtfertigen vermöchten – sind keine ersichtlich. Bei der sehr geringen Anzahl konkret betroffener Steuerpflichtiger (vgl. unten, Ziff. 4) fällt das Argument der negativen Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Schweiz nicht ins Gewicht. Ausserdem hat der grosse Teil der Steuerpflichtigen die Frist richtigerweise als Verwirkungsfrist verstanden und ihr Verhalten danach ausgerichtet. Damit könnte die Rückwirkung auch nicht mit dem Schutz des berechtigten Vertrauens gerechtfertigt werden. Abgesehen davon stösst es unter dem Gesichtswinkel der Gewaltenteilung auf grundsätzliche staatsrechtliche Bedenken, ein Urteil des Bundesgerichts rückwirkend zu korrigieren.

3) *Verhältnismässigkeit*

Die vorgesehene Rückwirkung ist in zeitlicher Hinsicht offen formuliert. Einzige Einschränkung ist, dass die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung nicht verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sein darf.

Die vorgesehene Rückwirkung würde damit die von Rechtsprechung und Praxis als verhältnismässig beurteilte Frist von einem Jahr bei weitem übersteigen. Besondere Gründe, die es rechtfertigen würden, die Rückwirkung von mehreren Jahren noch als verhältnismässig zu beurteilen, liegen keine vor. Es wird zwar geltend gemacht, mit der Rückwirkung soll eine rückwirkend durch die ESTV eingeführte Praxisänderung nun ebenfalls rückwirkend wieder rückgängig gemacht werden. Aus diesem Grund sollten alle noch offenen Fälle, welche von der (angeblichen) Praxisänderung betroffen seien, durch die Gesetzesänderung erfasst werden.²⁵ Dazu ist anzumerken, dass nicht von einer durch die ESTV vorgenommenen Praxisänderung gesprochen werden kann (vgl. unten, Ziffer 4), weshalb dieses Argument ins Leere greift.

4) *Keine stossenden Rechtsungleichheiten*

Gemäss Ausführungen von BR Widmer-Schlumpf in der parlamentarischen Debatte haben lediglich 5% der Steuerpflichtigen, die das Meldeverfahren überhaupt beanspruchen können, die Meldefrist verpasst, 95% der Meldeberechtigten haben die Frist, soweit sie das Meldeverfahren in Anspruch genommen haben, eingehalten.²⁶ Somit käme lediglich ein sehr geringer Teil der meldeberechtigten Steuerpflichtigen und nicht die grosse Mehrheit der Meldepflichtigen in den Genuss der Rückwirkung. Dies würde eine stossende Rechtsungleichheit darstellen.

Eine Rechtsungleichheit entstünde auch dadurch, dass steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung vor dem Jahr 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sind, nicht in den Genuss der günstigeren Bestimmungen gelangen könnten. Dies könnte dazu führen, dass beispielsweise zwei Steuerforderungen und die damit verbundenen Verzugszinsen, die im sel-

²³ BBI 2015 5331, Ziffer 2.5.1, Argumente der Mehrheit (für den Handlungsbedarf).

²⁴ etwa Votum Maier, AB 2015 N 1100, Votum Caroni, AB 2015 N 1102; Votum Schmid, AB 2015 S 1024.

²⁵ Vgl. Votum, Aeschi, AB 2015 N 1106.

²⁶ Vgl. Voten BR Widmer-Schlumpf, AB 2015 N 2061, AB 2015 S 1028.

ben Jahr entstanden sind, deren unterschiedliche Bearbeitungsdauer aber dazu führte, dass die eine noch vor 2011 rechtskräftig festgesetzt werden konnte, die andere aber erst nach 2011, unterschiedlich behandelt würden. Sachliche Gründe, diese Steuerforderungen und die Verzugszinsen anders zu behandeln, sind nicht ersichtlich.

5) *Kein Eingriff in wohlerworbenen Rechte*

Diese Voraussetzung ist hier nicht relevant, da im vorliegenden Fall keine wohlerworbenen Rechte in Frage stehen.

3.3 Fazit

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen gelangt das BJ zum Ergebnis, dass die in E-Art. 70c VStG vorgesehene Rückwirkung unzulässig ist: Die von der Rechtsprechung und Lehre geforderten Voraussetzungen sind nicht erfüllt. Die Rückwirkung kann in zeitlicher Hinsicht nicht als mässig beurteilt werden. Gewichtige öffentliche Interessen für die Rückwirkung liegen nicht vor und ausserdem führt sie zu sachlich nicht begründbaren Ungleichheiten.

4 Beurteilung der in E-Art. 70c VStG vorgeschlagenen Rückwirkung im Lichte einer supponierten Praxisänderung durch die ESTV

Die Kommission interessiert insbesondere, „wie das BJ diese Rückwirkung beurteilt, wenn davon ausgegangen wird, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung im Jahr 2011 ihr Praxis in Bezug auf die Rechtsnatur der Meldefrist geändert hat.“

Vorweg ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 keine Praxisänderung durch die ESTV feststellen konnte (vgl. E. 6.5 ff.; vgl. auch A-6777/2013 vom 9. Juli 2015, A-1438/2014 vom 17. August 2015, A-1507/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 6.2, A-1541/2014 vom 27. Oktober 2015). Die Entscheide wurden beim Bundesgericht angefochten und sind hängig. Die nachfolgenden Ausführungen sind insofern hypothetischer Natur.

4.1 Rechtliche Grundlagen zur Praxisänderung

4.1.1 Voraussetzungen für eine Praxisänderung

Eine Praxisänderung liegt dann vor, wenn die *gleiche* Behörde (Verwaltung oder Gericht) ihre *eigene* Praxis ändert.²⁷ Einer eingelebten Praxis von Verwaltungsbehörden und Gerichten kommt grosses Gewicht zu. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen, dass an einer Praxis in der Regel festgehalten wird. Diese Verfassungsprinzipien stehen aber einer Praxisänderung nicht entgegen, sofern diese auf ernsthaften und sachlichen Gründen beruht und in grundsätzlicher Hinsicht (für die Zukunft und für alle Betroffenen) erfolgt. Das Rückwirkungsverbot gilt grundsätzlich auch bei Praxisänderungen.²⁸ Bei der Praxisänderung muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen der Rechtssicherheit überwiegen und keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen. Zur Wahrung von Treu und Glauben muss eine Praxisänderung angekündigt werden, wenn die Betroffenen andernfalls einen Rechtsverlust erleiden würden, den sie hätten vermeiden können, wenn sie die neue Praxis bereits gekannt hätten.²⁹

²⁷ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 23 N 12.

²⁸ WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 846, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

²⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 509 ff.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 23 N 14 ff.

Keine Praxisänderung liegt vor, wenn eine Rechtsfrage geklärt wird, die bisher noch nie Gegenstand der Rechtsprechung war oder wenn eine bisher noch nicht festgestellte Lücke im Gesetz gefüllt wird.³⁰

4.1.2 Keine Praxisänderung aus Anlass des bundesgerichtlichen Urteils

Falls die ESTV vor dem Urteil 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 die Frist als Ordnungsfrist behandelt hätte (wofür – wie erwähnt – gemäss bisheriger Rechtsprechung keine Anzeichen vorliegen) und wegen des Urteils des Bundesgericht ab Urteilsdatum künftig als Verwirkungsfrist hätte behandeln müssen, dann würde es sich *nicht* um eine Praxisänderung im oben beschriebenen Sinne (Ziffer 4.1.1) handeln. Dies deshalb nicht, weil die ESTV aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handeln würde (und müsste) und nicht aus eigenem Antrieb die *eigene* Praxis geändert hätte. Vielmehr hätte diesfalls das Bundesgericht im genannten Urteil eine bisher noch nicht entschiedene Frage geklärt. Dass dabei das als korrekt erkannte Recht sofort und in allen hängigen Fällen angewendet würde, bedeutete keine unzulässige Rückwirkung.³¹

4.1.3 Zulässigkeit einer Praxisänderung

Wird davon ausgegangen, die ESTV habe ihre *eigene* Praxis vor dem genannten Urteil des Bundesgerichts geändert, so ist hierzu festzuhalten, dass eine Praxisänderung nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist, denn eine Behörde darf ihre Praxis ändern, sofern die obgenannten Voraussetzungen erfüllt sind (Ziffer 4.1.1). Eine solche Praxisänderung – hätte eine solche denn stattgefunden – könnte sich vorliegend auf ernsthafte und sachliche Gründe stützen, denn die verrechnungssteuerliche Meldefrist (gemäss geltendem Recht) ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht eine Ordnungsfrist, sondern eine Verwirkungsfrist. Wäre die Praxisänderung angekündigt worden und in grundsätzlicher Hinsicht erfolgt, wäre sie zulässig gewesen. Da die ESTV eine Praxisänderung bestreitet, hat sie konsequenterweise eine solche auch nicht ankündigen können. Die Frage, ob die ESTV ihre Praxis geändert hat, ist – wie erwähnt – vom Bundesgericht zu klären (vgl. einleitend zu Ziffer 4).

4.2 Unzulässigkeit der im VStG vorgesehenen Rückwirkung bei einer Praxisänderung

Ausgehend davon, dass die ESTV die Praxis geändert und die Voraussetzungen hierfür auch erfüllt hätte, so würde die Beurteilung der Rückwirkung nicht anders ausfallen als oben dargelegt (Ziffer 3.2), da eine Behörde ihre Praxis unter den genannten Voraussetzungen ändern darf.

Ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis würde die Beurteilung der rückwirkenden Norm des VStG führen, wenn die ESTV aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Meldefrist als Verwirkungsfrist behandelt hätte, könnte doch im Falle der Befolgung eines gerichtlichen Urteils nicht von einer Praxisänderung gesprochen werden (vgl. Ziffer 4.1.2).

³⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.4 f., vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1507/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 2.4, A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.4.3; vgl. WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N 1666, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung.

³¹ Vgl. Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 6.3.

4.3 Zusammenhang von Ordnungsfrist und Verzugszinsen unter geltendem Recht

Teilweise wird offenbar davon ausgegangen, dass die Qualifikation der Meldefrist als Ordnungsfrist unter *geltendem* Recht sich auch auf die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen auswirkt. Dies in dem Sinne, als keine Verzugszinszahlungspflicht entsteht, wenn die ESTV die Meldefrist als Ordnungsfrist (statt als Verwirkungsfrist) qualifizieren würde. Um diesbezügliche Missverständnisse zu vermeiden, wird nachfolgend noch kurz darauf eingegangen:

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).³² Sobald dieser Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar, von Gesetzes wegen. Ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung bleibt damit auch eine Veranlagung.³³ Nach Entstehung der Steuerforderung wird die Steuer bei den (übrigen) Kapitalerträgen nach 30 Tage fällig³⁴ (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). An die Fälligkeit ist sodann die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen geknüpft (Art. 16 Abs. 2 VStG). Die Pflicht zur Leistung von Verzugszinsen ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz, d.h. ein solcher ist selbst dann geschuldet, wenn er nicht in einem Gesetz oder einer Verordnung vorgesehen ist bzw. muss nur dann nicht bezahlt werden, wenn dies durch eine besondere gesetzliche Regelung ausgeschlossen ist.³⁵ Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle erwähnt, dass Art. 16 Abs. 2 VStG im Rahmen der Reform der Unternehmensbesteuerung (BBl 1997 II 1199) angepasst wurde.³⁶

Die Art der Erfüllung der Steuerschuld – also ob die Steuer durch Entrichtung oder Meldung zu erfüllen ist – ist nach dem Gesagten unabhängig von Entstehung und Fälligkeit der Steuer. Die Fälligkeit tritt in jedem Fall am 31. Tag *ex lege* ein und damit auch die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen. Aus diesem Grund sieht der Vorschlag denn auch eine Befreiung von der Verzugszinspflicht explizit vor (vgl. E-Art. 16 Abs. 2^{bis}).

³² Der Begriff der *Fälligkeit* deckt sich grundsätzlich mit demjenigen des Zivilrechts: Der Gläubiger der der steuerbaren Leistung (Zahlung, Gutschrift etc.) kann diese von deren Schuldner fordern und ist Letzterer zur sofortigen Erfüllung verpflichtet. Den Zeitpunkt der Fälligkeit können die Parteien grundsätzlich beliebig festlegen. Ist nichts verabredet worden, so kann sich die Fälligkeit aus der Natur des Rechtsverhältnisses oder (subsidiär) aus den für die einzelnen Vertragspartner vom Gesetz aufgestellten Spezialbestimmungen oder schliesslich aus Art. 75 OR ergeben; vgl. zum Ganzen MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, N 20 ff. zu Art. 12.

³³ Vgl. BEUSCH, a.a.O., N 1 zu Art. 12; der Autor weist an dieser Stelle darauf hin, dass der vermögensrechtliche Anspruch des Gemeinwesens (die Steuerforderung) gegenüber dem Individuum als *obligatio ex lege* im Steuergesetz selbst geregelt sein muss.

³⁴ Die *Fälligkeit* gemäss Art. 16 VStG ist nicht mit derjenigen gemäss Art. 12 VStG zu verwechseln: Fälligkeit im Sinne von Art. 16 VStG bedeutet, dass der Gläubiger – die ESTV handelnd für den Bund – die Erfüllung der Steuerforderung verlangen kann und die steuerpflichtige Person leisten muss, vgl. BEUSCH, a.a.O., N 1 zu Art. 16.

³⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 756 f.

³⁶ Gemäss der alten Fassung dieses Absatzes löste erst die behördliche Mahnung die Verzugszinspflichten aus. Weil dies bei einer Selbstveranlagungssteuer als nicht sachgerecht beurteilt wurde und diese Regelung überdies zu Ungleichheiten führte (der säumigen steuerpflichtigen Person entstand aufgrund des Zinsvorteils eine Besserstellung gegenüber der sich korrekt verhaltenden steuerpflichtigen Person) wurde die Bestimmung angepasst, vgl. zum Ganzen BEUSCH, a.a.O., N 21 zu Art. 16.

4.4 Fazit

Eine allfällige Praxisänderung hätte auf die Beurteilung der Rückwirkung keine Auswirkungen. Selbst wenn die ESTV ihre Praxis geändert hätte, wäre die Rückwirkung unzulässig.

Freundliche Grüsse

Bundesamt für Justiz BJ
Direktionsbereich Öffentliches Recht



Luzius Mader
Stellvertretender Direktor

Sachbearbeitung:
Iris Widmer