

Verfassungsrechtliche Würdigung der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung zur geplanten Änderung des Meldeverfahrens

Rechtsgutachten im Auftrag von EXPERTsuisse

erstattet von

Prof. Dr. iur. René Matteotti, M.A., LL.M. Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich,
Rechtsanwalt und Konsulent bei Baker & McKenzie, Zürich

Zürich, 11. Juli 2016

INHALTSVERZEICHNIS

EXECUTIVE SUMMARY	3
A. AUSGANGSLAGE UND FRAGESTELLUNG	10
B. STEUERSYSTEMATISCHER KONTEXT DER DERZEITIGEN PRAXIS UND DER VORGESCHLAGENEN GESETZESÄNDERUNG	14
1. Vorbemerkung	14
2. Die Änderung der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 als Ursprung der heutigen Problematik	14
3. Qualifikation der Verzugszinsen als Strafe	21
3.1 Vorbemerkung	21
3.2 Kriterien zur Qualifikation von Sanktionen als Strafen	22
3.3 Strafcharakter der erhobenen Verzugszinsen	26
3.4 Verfassungs- und Völkerrechtswidrigkeit der erhobenen Strafzinsen	30
3.5 Zwischenfazit	35
C. VERFASSUNGSKONFORMITÄT DER VORGESCHLAGENEN ÜBERGANGSBESTIMMUNG	37
1. Übersicht über die vorgeschlagenen Änderungen beim Meldeverfahren	37
2. Rückwirkungsverbot und Rechtsgleichheit	41
D. SCHLUSSFOLGERUNG	48

EXECUTIVE SUMMARY

I. Ausgangslage

1. 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. Die ESTV hat dieses Bundesgerichtsurteil umgesetzt und verweigert nun bei Überschreiten der 30-tägigen Meldefrist die Anwendung des Meldeverfahrens. Selbst wenn die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens auch aus der Sicht der ESTV unbestrittenmassen erfüllt sind, müssen die verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaften die Verrechnungssteuer nachträglich bei der Gesellschaft, welcher die Bruttodividende ausbezahlt worden ist, einziehen und der ESTV entrichten. Die ESTV stattet in der Praxis die entrichtete Verrechnungssteuer sodann innerhalb weniger Wochen wieder an die Gesellschaft zurück, welche die Dividenden empfangen hat. Dies geschieht nicht zuletzt deswegen, um der von der OECD empfohlenen *best practice* nachzukommen. Über das Bundesgerichtsurteil hinaus erhebt die ESTV gestützt auf Art. 16 Abs. 2 VStG *Verzugszinsen* auf der Verrechnungssteuerforderung für den Zeitraum zwischen Fälligkeit der Steuerforderung und der nachträglichen Entrichtung der Verrechnungssteuer. Sowohl internationale Konzerne wie auch lokale KMUs sahen bzw. sehen sich nach dem Bundesgerichtsurteil teilweise existenzgefährdenden Verrechnungssteuerzahlungen und Verzugszinsrechnungen ausgesetzt. Im Jahr 2013 stiegen die Bussen und Verzugszinsen sprunghaft um rund das zehnfache der Vorjahre auf CHF 323 Mio. an. Gesamthaft stehen Verzugszinsforderungen von ca. CHF 500 Mio. bis 600 Mio. in Rede.

II. Repressiver Charakter der bei verspäteter Meldung erhobenen Verzugszinsen

2. Nach konstanter bundesgerichtlicher *Rechtsprechung* bezwecken Verzugszinsen unbekümmert um den tatsächlichen Nutzen und Schaden, den *Zinsverlust des Gläubigers und den Zinsgewinn des Schuldners* in pauschalierter Form auszugleichen. Nebst dem pauschalen Ausgleich von Zinsgewinn und -verlust geltet der Verzugszins zusätzlich den administrativen Aufwand für die verspätete resp. nachträgliche Steuererhebung und für die Erhebung des Verzugszins selbst ab. Verzugszinsen sind somit zulässig, wenn sie *restitutiven Charakter* haben. Auch wenn sich gewisse Abweichungen zu den jeweils geltenden Zinssätzen auf dem Geld- und Kapitalmarkt ergeben, sind diese systemimmanent und bedürfen nach Bundesgericht nur – aber immerhin – dann einer Korrektur, wenn Abweichungen über längere Zeit hinweg und in beträchtlichem Ausmass bestehen. Bezweckt der Verzugszins bloss den pauschalen Ausgleich des Verzugsschadens, weist er keinen pönalen Charakter auf und darf unabhängig von einem Verschulden am Verzug erhoben werden.
3. Die Mechanik der „Verzugszinsuhr“ gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG löst bei verspäteter Meldung Verzugszinsen aus, welche *in keinem Verhältnis zu einem allfälligen Zinsverlust beim Bund und einem allfälligen Zinsgewinn beim Schuldner bzw. Gläubiger der steuerbaren Leistung* stehen. Die bei verspäteter Meldung erhobenen Verzugszinsen stellen keine Kompensation für einen Zinsverlust beim Bund dar, da dieser die nachträglich entrichtete Verrechnungssteuer

er aufgrund der internationalen Vorgaben innerhalb kurzer Zeit wieder zurückerstatten muss. Das geltende Verrechnungssteuerrecht entbindet dabei den Bund, einen Vergütungszins auf dem rückerstattungspflichtigen Betrag zu bezahlen, obwohl die Verrechnungssteuer bloss eine Vorauszahlung für die vom Gläubiger der steuerbaren Leistung zu entrichtende Einkommens- bzw. Gewinnsteuer darstellt. Das primäre Ziel der Verzugszinspflicht – pauschalisierte Entschädigung für den beim Gläubiger eingetretenen Zinsverlust – steht damit nicht im Vordergrund. Sind die Voraussetzungen für das Meldeverfahren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung gegeben und wird die Verrechnungssteuerforderung durch Meldung statt Entrichtung erfüllt, wird die gesamte Bruttoleistung dem Gläubiger der steuerbaren Leistung entrichtet, weswegen der Schuldner der steuerbaren Leistung keinen Zinsnutzen aus der Anwendung des Meldeverfahrens ziehen kann. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Schuldner der steuerbaren Leistung die Meldung erst nach Ablauf der dreissigtägigen Meldefrist vornimmt. Da er die gesamte steuerbare Bruttoleistung bereits an den Schuldner bezahlt hat, kann er auch nicht bei verspäteter oder unterlassener Meldung einen Zinsvorteil erwirtschaften. Die in der Praxis zum geltenden Recht erhobenen Verzugszinsen stellen damit weder eine Entschädigung für einen beim Bund eingetretenen Zinsverlust noch eine Abschöpfung eines von der verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaft ungerechtfertigt erzielten Zinsgewinnes dar. Damit entfällt im Rahmen des Meldeverfahrens auch der zweite und sekundäre Rechtfertigungsgrund für die Erhebung eines Verzugszinses bei verspäteter Meldung. Liegen die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vor, erlaubt die ESTV dem Empfänger der steuerbaren Leistung, mit der nachträglichen Entrichtung der Steuer auch die Rückerstattung geltend zu machen, sodass in der Praxis die Verrechnungssteuer in rund 30 Tagen zurückerstattet wird. Die erhobenen Verzugszinsen stehen damit auch nicht mit einem Zinsgewinn bei der die steuerbare Leistung empfangenden Gesellschaft in Zusammenhang. Damit ist erstellt, dass die bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen nicht den Zweck haben, irgendeinen Schaden zu kompensieren. *Sie sind nicht restitativ, sondern rein repressiv und schiessen damit weit über den vom Bundesgericht umschriebenen Zweck von Verzugszinsen hinaus.*

III. Bestehen einer rechtspolitischen Lücke

4. Ein Blick auf die *Gesetzgebungsgeschichte* offenbart, dass die heutige Situation das Resultat einer bisher kaum beachteten Verschärfung der Verzugszinsregelung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 darstellt, bei welcher der Gesetzgeber die Probleme, die sich im Zusammenhang mit verspäteten Meldungen beim Meldeverfahren im Konzernverhältnis ergeben, nicht antizipieren konnte. Unter dem alten Recht, d.h. vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 1997, waren Verzugszinsen erst ab einer Mahnung der ESTV und nicht bereits ab Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung geschuldet, womit die heute in Rede stehenden massiven Verzugszinsfolgen gesetzessystematisch von vornherein nicht möglich gewesen wären. Mit der Verschärfung der Verzugszinsregelung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 wollte der Gesetzgeber die Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht an diejenige anpassen, welche zwei Jahre früher bei den Stempelabgaben eingeführt worden war. Die Ironie der Geschichte will es, dass der Gesetzgeber die Verschärfung *rückwirkend* in Kraft setzte. Der Gesetzgeber hat bei der Anpassung der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht an die Rechtslage bei den Stempelabgaben übersehen, dass bei den Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer unterschiedliche Zwecke im Vordergrund stehen. Die Stempelabgaben verfolgen unbestrittenermassen einen Fiskalzweck. Wird die Abga-

be zu spät entrichtet, tritt beim Staat ein echter Zinsschaden ein, welcher durch die Entrichtung des Verzugszinses kompensiert werden soll. Anders liegen die Dinge bei der Verrechnungssteuer. Die Anwendung der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 verschärfte Verzugszinsregelung führt im Verrechnungssteuerrecht zu Anomalien, welche insbesondere im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren massiv zu Buche schlagen, sofern der umstrittenen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung gefolgt wird. Es werden Verzugszinsen erhoben, die in keinem Verhältnis zu einem vom Bund erlittenen Zinsschaden und einem vom Schuldner bzw. Gläubiger der steuerbaren Leistung erwirtschafteten Zinsgewinn stehen. Zusätzlich kann der Bund Zinsgewinne vereinnahmen, die er dem Rückerstattungsberechtigten nicht einmal in Form eines Vergütungszinses entschädigen muss. Diesbezüglich darf mit Fug und Recht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die alte Verzugszinsregelung den Besonderheiten des Verrechnungssteuerrechts viel besser Rechnung trug. Der Gesetzgeber hat die steuersystematische Inkonsistenz, welche gemäss heutiger Praxis aus dem Zusammenspiel zwischen Meldeverfahren und Verzugszinsregelung resultiert, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 nicht antizipiert. Im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren im Konzernverhältnis – welches vorliegend hauptsächlich interessiert – konnte er dies auch nicht, da dieses im rein nationalen Verhältnis erst im Jahre 2001 und im grenzüberschreitenden Verhältnis erst im Jahre 2005 eingeführt wurde. Da der Gesetzgeber die Kompetenz zur konkreten Ausgestaltung des Meldeverfahrens mit einer sehr weiten Delegationsnorm seit jeher dem Bundesrat delegierte, konnte er sich bis heute auch nicht explizit zum Verhältnis zwischen Meldeverfahren und Verzugszinsregelung äussern und eine politische Wertungsentscheid fällen. Die Verzugszinsregelung gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG, wie sie im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 eingeführt worden ist, und die vom Bundesrat weitgehend autonom ausgestalteten Meldeverfahren im Konzernverhältnis führen bei Verletzung der Meldefristen zu „Verzugszinsen“, die weit über das gesetzgeberische Ziel der Verzugszinsregelung gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG (pauschalierte Kompensation für einen Zinsgewinn bzw. Zinsverzicht) hinauschiessen. *Die derzeit fehlende gesetzgeberische Abstimmung zwischen den beiden Regelungsbereichen (Verzugszinsregelung und Meldeverfahren) führt zu derart schwerwiegenden Eingriffen in die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen, dass der Gesetzgeber eigentlich selber eine Regelung zur Koordination zwischen Verzugszinsregelung und Meldeverfahren treffen hätte müssen.* Dies ist aber nicht geschehen, weil er die Problematik vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 nicht erkannt hat bzw. nicht erkennen konnte, da bis zu diesem Zeitpunkt keine Fälle bekannt wurden, die das Problem offen gelegt hätten. Insofern liegt eine *rechtspolitische Gesetzeslücke* vor, die vom Gesetzgeber aufgegriffen und im Rahmen eines Gesetzes im formellen Sinne entschieden werden muss. In der Lehre und Judikatur ist nämlich unbestritten, dass eine rechtspolitische Entscheidung von grundlegender Bedeutung – wie sie hier vorliegt – nicht der Exekutive überlassen werden darf. In diesem Sinne ist es aus wissenschaftlicher Sicht äusserst zu begrüssen, dass die parlamentarischen Initiativen Gasche und Niederberger die Thematik aufgenommen haben und der Gesetzgeber die derzeit unbefriedigende Situation mit einem eigenen rechtspolitischen Entscheid lösen will.

V. Zur Praxisänderung

5. Die Befürworter einer „rückwirkenden“ Änderung des Meldeverfahrens argumentieren, dass die ESTV als Folge des Bundesgerichtsentscheids eine *Praxisänderung* vorgenommen hat, welche in verfassungswidriger Weise ohne vorausgegangene Ankündigung und zumindest bis 2012 nicht systematisch erfolgte. Fest steht, dass weder in den publizierten Praxisfestlegungen noch in der Judikatur Fälle erwähnt sind, in denen vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 bei Nichtbeachtung der Meldefristen Verzugszinsen erhoben wurden. Im angefochtenen und daher nicht in Rechtskraft getretenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015 wurde die Beweislast für das Vorliegen einer Praxisänderung vollständig der steuerpflichtigen Gesellschaft auferlegt. Die ESTV konnte sich bis anhin erfolgreich gegen eine Verpflichtung zur Erstellung eines Amtsberichts, in welchem die Praxis vor und nach dem Bundesverwaltungsgerichtsentscheid nachzuzeichnen wäre, zur Wehr setzen. In der Literatur wurde das Vorgehen des Bundesverwaltungsgerichts in Bezug auf die Sachverhaltsfeststellung heftig kritisiert. Letztlich würde nur eine umfassende externe Untersuchung der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung behandelten Fälle Licht ins Dunkel bringen können. Wie im vorliegenden Gutachten indes im Detail dargestellt wird, erweist sich der heutige Rechtszustand völlig losgelöst vom Bestehen einer verfassungswidrig erfolgten Praxisänderung als unhaltbar und verfassungswidrig.

VI. Qualifikation der repressiven Verzugszinsen als Strafen

6. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte stellt eine Sanktion eine *Strafe* dar, wenn sie nicht auf die finanzielle Wiedergutmachung eines Schadens abzielt, sondern vorwiegend strafen soll und als erheblich betrachtet werden muss. Dies gilt selbst dann, wenn die Sanktion nach dem anwendbaren Landesrecht unabhängig vom Verschulden verhängt wird und nicht als strafrechtlich klassifiziert wird. Eine Busse zwischen CHF 3'000 und CHF 4'000 wurde vom Gerichtshof bereits als erheblich betrachtet. Dies trifft erst recht auf Sanktionen zu, die nach oben betragsmässig offen sind, weil sie als Zuschlag im Umfang eines proportionalen Anteils der festgesetzten Steuer konzipiert sind.
7. Die Verzugszinsen, welche bei verspäteter Meldung erhoben werden, zielen weder auf eine finanzielle Wiedergutmachung des beim Bund eingetretenen Verspätungsschadens noch auf eine Abschöpfung eines Zinsgewinns beim steuerpflichtigen Unternehmen ab. Die von der ESTV bei Nichteinhaltung der Meldefrist erhobenen Verzugszinsen übersteigen in sehr vielen Fällen den vom EGMR als wesentlich betrachteten Betrag von CHF 3'000. Ein Blick in die publizierte Rechtsprechung offenbart, dass die ESTV mitunter Verzugszinsen bis zu sage und schreibe CHF 61.5 Mio. fordert. Die vom EGMR verlangte Wesentlichkeitsschwelle ist somit klarerweise überschritten. Besonders deutlich wird dies, wenn die unter der verrechnungssteuerlichen Verzugszinsregelung erhobenen Beträge mit der Höchststrafe von Art. 102 StGB verglichen werden. Nach dieser Strafnorm werden Verbrechen oder Vergehen, welche in einem Unternehmen in Ausübung geschäftlicher Verrichtung im Rahmen des Unternehmenszwecks begangen werden und wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden können, dem Unternehmen zugerechnet. In diesem Fall wird das Unternehmen mit Busse bis zu CHF 5 Mio. bestraft. Es bedarf keines weiteren Kommentars, dass die erhobenen Verzugszinsen bereits schon aufgrund ihrer Höhe Strafcharakter haben und mit Blick auf den Strafraum von Art. 102 StGB jeglichen gesunden Men-

schenverstands entbehren. Damit ist erstellt, dass die bei Nichteinhaltung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen Strafen im Sinne des schweizerischen Strafrechts darstellen. Es handelt sich um eigentliche Strafzinsen mit Strafcharakter im Sinne von Art. 6 Ziff. 2 EMRK.

VII. Verfassungs- und Völkerrechtswidrigkeit der bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen

8. Aufgrund ihres Strafcharakters führen die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen zu folgenden Verfassungs- und Völkerrechtsverletzungen:

- *Verstoss gegen Art. 6 Ziff. 2 EMRK, das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 BV und das Willkürverbot nach Art. 9 BV:* Die Verzugszinsen stellen Strafen dar, welche völlig unabhängig vom Verschulden erhoben werden. Verschuldensunabhängige Strafen verstossen jedoch nach der eindeutigen Rechtsprechung des EGMR und des Bundesgerichts gegen Art. 6 Ziff. 2 EMRK bzw. gegen das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot.
- *Verstoss gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz „nulla poena sine lege“:* Das aus dem Grundsatz „nulla poena sine lege“ abgeleitete *Bestimmtheitsgebot* verbietet betragsmässig unbestimmte monetäre Sanktionen. Die Verzugszinsen werden abhängig von der Dauer des Verzugs als Zuschlag von 5% auf dem ausstehenden Verrechnungssteuerbetrag erhoben. Sie sind nach oben offen und damit in verfassungswidriger Weise unbestimmt.
- *Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot:* Die steuerpflichtigen Gesellschaften, welche die Verletzung der Meldefristen gegenüber der ESTV freiwillig offen legen, können sich nach der Praxis zum geltenden Recht in Bezug auf die Verzugszinsen nicht auf die straffreie Selbstanzeige berufen, obgleich die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen Strafcharakter haben. Für den Ausschluss der Verzugszinsen vom Anwendungsbereich der straffreien Selbstanzeige gibt es keine sachlichen und vernünftigen Gründe, womit eine verfassungswidrige Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots vorliegt.

9. Die Verfassungs- und Völkerrechtswidrigkeit der bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen ist völlig losgelöst davon zu bejahen, ob eine *Verzugszinshöhe von 5%* in Anbetracht des seit Jahren bestehenden tiefen Zinsniveaus auf dem Geldmarkt, welches gemäss Prognosen auch in den kommenden Jahren bestehen bleiben dürfte, überhaupt noch angemessen ist. Zwar sind gemäss Bundesgericht „gewisse Abweichungen zu den jeweils geltenden Zinssätzen auf dem Geld- und Kapitalmarkt“ systemimmanent. Sie bedürfen aber der Korrektur, wenn Abweichungen über längere Zeit hinweg und in beträchtlichem Ausmass bestehen. Ein Verzugszinssatz, der marktferne, weil zu hohe, Zinsvorteile abschöpft, schießt über den Gesetzeszweck hinaus, welcher bei Verzugszinsen darin besteht, Zinsvorteile des Schuldners und Zinsverluste des Gläubigers in pauschalierter Form auszugleichen. Wirft man einen Blick auf die sehr tiefen Zinssätze auf dem Geldmarkt, welche gemäss Prognosen auch in den kommenden Jahren bestehen bleiben dürften, besteht auch im Zusammenhang mit der Festlegung der Verzugszinshöhe aufgrund des in Art. 5 BV verankerten Verhältnismässig-

keitsprinzips dringender Handlungsbedarf; dies gilt unabhängig von demjenigen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren.

VIII. Verfassungskonformität der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung

10. Die mehrfachen Verstösse gegen die Verfassung und die EMRK, die bei der Umsetzung des Bundesgerichtsurteils vom 19. Januar 2011 auf der Grundlage des geltenden Rechts eingetreten sind, wiegen derart schwer, dass sie vom Gesetzgeber nicht hingenommen werden können. Die *vorgeschlagene Übergangsbestimmung* basiert entgegen der bundesrätlichen Stellungnahme auf triftigen Gründen, ist in zeitlicher Hinsicht verhältnismässig und führt auch nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten. Mit der Gesetzesreform soll die derzeit verfassungs- und völkerrechtswidrige Praxis zum geltenden Recht beseitigt und die Rechtsstaatlichkeit wiederhergestellt werden. Letztlich geht es bei der Gesetzesrevision um den Schutz fundamentaler Verfassungsgrundsätze und des Vertrauens in die schweizerische Rechtsordnung. Die grosse Vielzahl an Fällen, welche vom Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 betroffen sind, legt es nahe, dass der Gesetzgeber durch den Erlass einer generell-abstrakten Regelung den derzeitigen verfassungs- und völkerrechtlichen Missstand auf eine allgemeine und rechtsgleiche Weise für die *Vergangenheit und Zukunft* regelt. Gerade unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Behandlung würde eine nur auf die Zukunft gerichtete Lösung nicht befriedigen. Aufgrund dieser Überlegungen liegen *genügend triftige Gründe* für eine Rückwirkung der geplanten Änderungen des Meldeverfahrens und der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht vor. Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung steht im Übrigen in Einklang mit anderen Gesetzesrevisionen, in denen der Bundesgesetzgeber begünstigende Rechtsänderungen rückwirkend in Kraft setzte. Da die Verzugszinsen, welche bei Verletzung der Meldefristen erhoben werden, Strafcharakter haben, ist es im Übrigen sachgerecht, wenn sich der Gesetzgeber bei der Übergangsbestimmung am übergangsrechtlichen Grundsatz der „*lex mitior*“ orientiert. Seine Rechtfertigung findet der *Grundsatz der lex mitior* in der Billigkeit. Er ist damit Ausdruck der Gerechtigkeit. Die Rückwirkung ist auch *in zeitlicher Hinsicht sachlich begründet und damit verhältnismässig*. Sie erweist sich als geeignet und erforderlich, um einen harmonischen und kontinuierlichen Übergang von der Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid, aus welcher keine – zumindest keine erheblichen – Fälle bekannt geworden sind, über die kritische Zwischenphase nach dem Bundesgerichtsentscheid mit einer auffälligen Häufung „pathologischer“ Fälle zu derjenigen nach Inkraftsetzung der vorgeschlagenen Erleichterungen beim Meldeverfahren herzustellen. Die Übergangsbestimmung versucht, dem *Rechtsgleichheitsgebot* möglichst umfassend Nachachtung zu verschaffen. Der Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 stellt Dreh- und Angelpunkt der Übergangsbestimmung dar. Billigkeitsüberlegungen, das Gleichbehandlungsgebot sowie das Rechtssicherheitsprinzip gebieten vorliegend eine Ausdehnung der zeitlichen Anwendbarkeit der vorgeschlagenen Milderungen beim Meldeverfahren auf diejenigen Fälle, welche als Folge des Bundesgerichtsentscheids von der ESTV aufgegriffen worden sind und aufgrund der geltenden Praxis mit verfassungswidrigen Verzugszinsen konfrontiert wurden bzw. immer noch sind. Aus der Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 sind keine Fälle bekannt, in denen die ESTV Amtshandlungen vorgenommen hat, welche zu Verzugszinsforderungen führten, die Strafcharakter haben. Der in der Übergangsbestimmung gewährte Anspruch auf Rückerstattung von bereits bezahlten Verzugszinsen verhindert, dass diejenigen Steuerpflichtigen, welche die Verzugszinsen bezahlt haben, weil sie sich ein zeitaufwändiges und hohe Kosten verursachendes Rechtsmittelverfahren nicht leisten konnten bzw. können, gegenüber denjenigen,

welche die Verzugszinsforderungen bestritten haben, diskriminiert werden. Das Rechtsgleichheitsgebot gebietet ausserdem, dass die ESTV nach Inkraftsetzung der vorgeschlagenen Änderung des Meldeverfahrens offene Verzugszinsforderungen nicht mehr vollstreckt. Die Kritik des Bundesrates in seiner Stellungnahme, dass bis zum 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen anders behandelt würden als bestrittene, kann Rechnung getragen werden, indem die Übergangsbestimmung geringfügig modifiziert wird und die Anwendbarkeit des neuen Rechts auf Verzugszinsforderungen ausgeschlossen wird, die vor dem 1. Januar 2011 bestritten wurden. Eine materielle Änderung sollte sich durch diese Modifikation freilich nicht ergeben, da aus der Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid keine Fälle bekannt sind, in denen bei Verletzung der Meldefristen Verzugszinsen mit Strafcharakter erhoben wurden. *Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung erweist sich damit als verfassungskonform.*

A. AUSGANGSLAGE UND FRAGESTELLUNG¹

1. Mit Entscheid vom 19. Januar 2011 hielt das Bundesgericht fest,² dass es sich bei der 30-tägigen Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung³ (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. Folglich kann das Meldeverfahren nicht mehr in Anspruch genommen werden.
2. Die ESTV hat dieses Bundesgerichtsurteil – mit gewissen Verzögerungen - umgesetzt und verweigert nun bei Überschreiten der 30-tägigen Meldefrist die Anwendung des Meldeverfahrens. Selbst wenn die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens auch aus der Sicht der ESTV unbestrittenermassen erfüllt sind, müssen die verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaften die Verrechnungssteuer nachträglich bei der Gesellschaft, welcher die Bruttodividende ausbezahlt worden ist, einziehen und der ESTV entrichten. Die ESTV stattet in der Praxis die entrichtete Verrechnungssteuer sodann innerhalb weniger Wochen wieder an die Gesellschaft zurück, welche die Dividenden empfangen hat, nicht zuletzt deswegen, um der von der OECD empfohlenen *best practice* nachzukommen. Dies geschieht nicht zuletzt deswegen, um der von der OECD empfohlenen *best practice* nachzukommen.⁴ Über das Bundesgerichtsurteil hinaus erhebt die ESTV gestützt auf Art. 16 Abs. 2 VStG *Verzugszinsen* auf der Verrechnungssteuerforderung für den Zeitraum zwischen Fälligkeit der Steuerforderung und der nachträglichen Entrichtung der Verrechnungssteuer.
3. Sowohl internationale Konzerne wie auch lokale KMUs sahen bzw. sehen sich nach dem Bundesgerichtsurteil teilweise existenzgefährdenden Verrechnungssteuerzahlungen und Verzugszinsrechnungen ausgesetzt. Bei den Unternehmen hat sich die Anzahl der Verrechnungssteuerfälle seither massiv erhöht. Viele Gesellschaften haben die Erhebung von Verzugszinsen mittels Einsprachen angefochten. 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.⁵ Gesamthaft stehen Verzugszinsforderungen von rund CHF 500 Mio. bis 600 Mio. in Rede.⁶

¹ Die folgenden Ausführungen basieren auf RENÉ MATTEOTTI/DOMINIK BÜRGI/PHILIPP ROTH, Fristen beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, Rechtliche Würdigung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, ST 5 (2015), S. 422 ff.

² Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011, 2C_756/2010 = ASA 79 (2010/2011), S. 855 ff.

³ Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203).

⁴ Siehe hierzu RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), S. 489, wo auf die Ausführungen der OECD verwiesen wird (OECD-Kommentar, Ziff. 26.2 zu Art. 1), nach welchen es „äusserst wichtig [ist], die Erstattung zügig durchzuführen, insbesondere wenn der erstattete Betrag nicht verzinst [wird]; denn eine unangemessene Verzögerung der Erstattung bringt für den Steuerpflichtigen unmittelbare Kosten mit sich.“

⁵ Erläuternder Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative Klärstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer vom 10. November 2014, S. 13.

4. Die Konsequenzen des Bundesgerichtsentscheids und die darauf basierende Praxis lassen sich an folgendem Beispiel veranschaulichen: Eine Schweizer Tochtergesellschaft beschloss am 30. November 2006 eine Dividende von CHF 100 Mio. Aufgrund einer internen Revision im Jahre 2011 entdeckte 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 (in der Regel innerhalb von drei bis vier Wochen) zurückerstattet. Die Verrechnungssteuer kann von der ausländischen Muttergesellschaft auf Antrag zurückgefordert werden, die Verzugszinsen stellen hingegen eine endgültige Belastung des steuerpflichtigen Unternehmens dar. Der Grund für die teilweise horrenden Verzugszinsen liegt darin, dass die „Verzugszinsuhr“ mit der Fälligkeit der Steuerforderung zu laufen beginnt und erst mit der Entrichtung der Verrechnungssteuer endet. Keine Rolle spielt demnach, ob die Meldung nur einen Tag oder mehrere Monate zu spät erfolgt ist, ob die steuerpflichtige Gesellschaft ihren Fehler der ESTV nachträglich meldet oder die ESTV erst im Rahmen einer Revision auf den Fehler aufmerksam wird.
5. Die rechtlichen Folgen dieser Praxis haben bei den betroffenen Unternehmen grosses Unbehagen ausgelöst: Die Verzugszinspflicht beruht auf der Überlegung, dass der Schuldner einerseits einen *Vorteil* wegen der pflichtwidrigen Säumnis erlangt, der Gläubiger andererseits einen *Nachteil* erleidet. Letzterer kann das ausstehende Geld nicht zins- oder gewinnbringend nutzen und muss möglicherweise ein Darlehen zur Deckung seiner finanziellen Bedürfnisse aufnehmen. Der Schuldner demgegenüber erspart sich die Kosten für eine anderweitige Geldaufnahme und kann das Geld zins- oder gewinnbringend nutzen.⁷ Nebst dem pauschalen Ausgleich von Zinsgewinn beim Schuldner und Zinsverlust beim Gläubiger bezweckt der Verzugszins zusätzlich eine Abgeltung des administrativen Aufwands für die verspätete resp. nachträgliche Beitragserhebung und für die Erhebung des Verzugszinses selbst.⁸ Die oben beschriebene Mechanik der „Verzugszinsuhr“⁹ führt zu einer vollständigen Entkoppelung des Verzugszinses vom einem beim Bund eingetretenen Zinsverlust und dem administrativen Aufwand, der aufgrund der Nacherhebung der Verrechnungssteuer verursacht wurde. Der Bund ist ja verpflichtet, in denjenigen Fällen, in denen die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt sind, die Verrechnungssteuerforderung so schnell wie möglich zurückzuerstatten. Der erhobene Verzugszins stellt auch keine Abschöpfung eines Zinsgewinns beim Schuldner der steuerbaren Leistung dar, da dieser ja aufgrund des Meldeverfahrens die gesamte Dividende dem Gläubiger überweist und mithin keinen Verrechnungssteuerbetrag zurückbehält, den er gewinnbringend anlegen könnte. Ebenso wenig erzielt der Empfänger der steuerbaren Leistung einen Vorteil, da er ja gemäss Praxis der ESTV bei Verletzung der Meldefrist, die Dividende im Umfang des Verrechnungssteuerbetrags zurückerstatten muss und während der Zeitperiode zwischen der nachträglichen

⁶ 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, S. 26.

⁷ So prägnant FRANZ SCHENKER, Die Voraussetzungen und die Folgen des Schuldnerverzugs im schweizerischen Obligationenrecht (1988), S. 128; HANS-ULRICH ZÜRCHER, Verzugszinsen im Bundesverwaltungsrecht (1998), S. 16 f.

⁸ BGE 139 V 297 E. 3.3.2.2.

⁹ Siehe Rz. 4.

Entrichtung und der Rückerstattung seitens der ESTV einen Zinsverlust erleidet.¹⁰ Mit anderen Worten: Die Mechanik der in Art. 16 Abs. 2 VStG enthaltenen „Verzugszinsuhr“ kann Verzugszinsen auslösen, welche in keinem Verhältnis zu einem allfälligen Zinsverlust beim Bund und einem allfälligen Zinsgewinn beim Schuldner bzw. Gläubiger der steuerbaren Leistung stehen.

6. Diese negativen Wirkungen der nach dem Bundesgerichtsentscheid angewendeten Praxis haben den Gesetzgeber auf den Plan gerufen. Sowohl die am 13. Dezember 2013 im Nationalrat eingereichte parlamentarische Initiative Gasche („Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer“)¹¹ als auch die am 10. Dezember 2013 in den Ständerat eingebrachte parlamentarische Initiative Niederberger („Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung des Verrechnungssteuergesetzes“)¹² fordern eine Anpassung der formellen Anforderungen an das Meldeverfahren bei konzerninternen Dividendenzahlungen im inländischen und grenzüberschreitenden Verhältnis. Nach beiden parlamentarischen Initiativen besteht aus Rechtsgleichheitsüberlegungen gesetzgeberischer Handlungsbedarf in Bezug auf den Übergang vom bisherigen zum neuen Recht. Nach der Initiative Niederberger sollte die Gesetzesänderung auch auf bereits abgeschlossene Sachverhalte zur Anwendung gelangen, wenn die entsprechende Steuerforderung nicht bereits rechtskräftig festgesetzt worden ist. Demgegenüber verlangt die Initiative Gasche die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, damit in jenen Fällen, in welchen die Verzugszinsen rechtskräftig verfügt worden sind, eine Rückzahlung erfolgen kann. Die beiden Räte stimmten beiden Initiativen zu. Da der Nationalrat in diesem Projekt jedoch als federführender Erstrat fungierte, wurde entschieden, die Beratung der Initiative Gasche gegenüber der Initiative Niederberger vorzuziehen. In der Folge eröffnete die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) zur Umsetzung der Initiative Gasche am 12. Dezember 2014 das Vernehmlassungsverfahren zur Anpassung des Verrechnungssteuergesetzes. Am 13. April 2015 veröffentlichte die WAK-N sodann einen Bericht zur geplanten Gesetzesänderung. Darin beantragte die Kommissionsmehrheit eine Inkraftsetzung der neuen Regelung mit einer Übergangsbestimmung, nach welcher die neue Regelung auch auf Sachverhalte anwendbar sein soll, die vor dem Inkrafttreten der Änderungsbestimmungen eingetreten sind, sofern die Steuer- oder Verzugszinsforderung nicht verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt wurde. Damit soll sichergestellt werden, dass die neue Regelung auch auf jene Fälle Anwendung findet, die im Zuge des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 eine rechtskräftige Festsetzung von Verrechnungssteuer und Verzugszins erfahren haben. Bereits bezahlte Verzugszinsen sollten auf Gesuch hin ohne Vergütungszins zurückerstattet werden. Mit Beschluss vom 16. Juni 2015 unterstützte die Mehrheit des Nationalrats die vorgeschlagene Gesetzesänderung inklusive die Übergangsbestimmung. Da der Ständerat in seiner Sitzung vom 23. September 2015 die vom Nationalrat geforderte Rückwirkung ablehnte und der Nationalrat in der Sitzung vom 7. Dezember 2015 diesbezüglich seinem Schwesterrat die Gefolgschaft verweigerte, beschloss die WAK-S an ihrer Sitzung vom 10. Dezember 2015, das Bundesamt für Justiz prüfen zu lassen, ob die rückwirkende Inkraftsetzung, wie sie der Nationalrat in seinem Entwurf

¹⁰ Siehe hierzu auch ausführlich Rz. 44.

¹¹ Gasche Urs, Parlamentarische Initiative (13.479), Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, eingereicht am 13. Dezember 2013.

¹² Niederberger Paul, Parlamentarische Initiative (13.471), Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung der Verrechnungssteuergesetzes, eingereicht am 10. Dezember 2013.

vorsieht, rechtmässig ist. Die Kommission hat in der Folge von den Schlussfolgerungen des Bundesamtes für Justiz Kenntnis genommen und beschlossen, bei einem externen Experten ein weiteres Gutachten einzuholen.

7. In den bisherigen Diskussionen wurde insbesondere von den Wirtschaftsverbänden geltend gemacht, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung unter Verweis auf den Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 die Praxis geändert hat. Bis zum erwähnten Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 wurde gemäss EXPERTsuisse das Meldeverfahren, vorbehaltlich der Erfüllung aller materieller Voraussetzungen, auch bei einer verspäteten Einreichung der Meldeformulare gewährt.¹³ Im Weiteren wurden in diesen Fällen von der ESTV nie Verzugszinsen erhoben. Gemäss einer Erhebung von EXPERTsuisse sind ausserdem zahlreiche Deklarationen bekannt, bei denen die ESTV bewusst und in voller Kenntnis der Sachlage keine Verzugszinsen in Rechnung gestellt hat, obwohl die Meldeformulare mehr als 650 Tage zu spät eingereicht wurden. Nach dem erwähnten Bundesgerichtsurteil hat es nach den von EXPERTsuisse vorgenommenen Stichproben mehr als ein Jahr gedauert, bis sich auf Seiten der ESTV eine einheitliche neue Praxis entwickelte. EXPERTsuisse sind zahlreiche Fälle bekannt, bei welchen die ESTV selbst nach dem 19. Januar 2011 – wiederum in voller Kenntnis der Sachlage – die verspätete Einreichung der Meldeformulare vorbehaltlos akzeptiert hat. Dabei wurden in Einzelfällen auch verspätete Meldungen von bis zu 350 Tagen akzeptiert, ohne dass dies zu irgendwelchen Beanstandungen geführt hätte. EXPERTsuisse und die anderen Wirtschaftsverbände stellen sich daher auf den Standpunkt, dass die Übergangsbestimmung notwendig ist, um das Vertrauen der betroffenen Steuerpflichtigen in die bisherige Praxis zum geltenden Recht zu schützen. Die Übergangsbestimmung stelle keine Rückwirkung dar. Sie bezwecke vielmehr, die Praxis, welche vor dem Bundesgerichtsentscheid bestanden hat, fortzusetzen.
8. Aufgrund der Wichtigkeit und der hohen Komplexität des geplanten Gesetzesvorhabens erteilte EXPERTsuisse dem Unterzeichnenden den Auftrag, die umstrittene Übergangsbestimmung aus steuersystematischer und verfassungsrechtlicher Sicht zu analysieren.
9. Für die Beurteilung der Frage, ob der Gesetzgeber befugt ist, die geplante Gesetzesänderung rückwirkend in Kraft zu setzen, ist auch der steuersystematische Kontext einzubeziehen, in welchen die derzeitige Praxis eingebettet ist. Dabei lohnt es sich, einen Blick auf die Entstehungsgeschichte der derzeit geltenden Normen zu werfen. Nur in voller Kenntnis der bestehenden steuersystematischen Zusammenhänge ist es möglich, die vorgeschlagene Übergangsbestimmung verfassungsrechtlich umfassend zu analysieren.

¹³ Siehe hierzu und zum Folgenden Stellungnahme von EXPERTsuisse vom 6. März 2015 zur parlamentarischen Initiative „Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer“ (13.479) - Frist des Vernehmlassungsverfahrens“, S. 2 ff.

B. STEUERSYSTEMATISCHER KONTEXT DER DERZEITIGEN PRAXIS UND DER VORGESCHLAGENEN GESETZESÄNDERUNG

1. Vorbemerkung

10. Wie bereits dargelegt worden ist, kann die geltende Praxis Verzugszinsfolgen auslösen, die in keinem Verhältnis zu einem etwaigen Zinsverlust des Gemeinwesens und einem Zinsgewinn des Schuldners bzw. des Gläubigers der steuerbaren Leistung stehen. Die teilweise sehr hohen Verrechnungssteuerforderungen sind das Ergebnis des Zusammenspiels verschiedener gesetzlicher Normen und des bundesgerichtlichen Leitentscheids. Das Verständnis für die steuersystematischen Zusammenhänge ist für die verfassungsrechtliche Analyse des nationalrätlichen Gesetzesvorschlags von grosser Wichtigkeit. Diese sind daher im Folgenden sauber herauszuschälen. Der Ursprung des Problems, welches heute alle drei Staatsgewalten, die Wirtschaft und die Wissenschaft gleichermaßen beschäftigt, liegt in der Unternehmenssteuerreform 1997, in welcher eine bisher kaum beachtete Änderung in das Verrechnungssteuergesetz aufgenommen worden ist, welche – wie sich heute zeigt – im Zusammenspiel mit dem Meldeverfahren zu vom Gesetzgeber nicht antizipierten Folgen führt.

2. Die Änderung der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 als Ursprung der heutigen Problematik

11. Art. 16 Abs. 1 Bst. b VStG in der heutigen Fassung besagt, dass die Verrechnungssteuer auf den Kapitalerträgen, welche nicht Zinsen von Kassenobligationen und Kundenguthaben bei inländischen Banken oder Sparkassen darstellen, 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig wird. In Bezug auf die Verzugszinsfolgen führte die Unternehmenssteuerreform 1997 eine wichtige Änderung herbei. Gemäss dem seit 1. Januar 1998 in Kraft stehenden Art. 16 Abs. 2 VStG ist auf Steuerbeträgen, welche nach Ablauf des Fälligkeitstermins ausstehen, *ohne Mahnung* ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird dabei vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Er beträgt seit 1. Januar 1997 jährlich 5%.
12. Vor dem 1. Januar 1998 bestimmte Art. 16 Abs. 2 VStG, dass fällig gewordene Steuerbeträge, *die 15 Tage nach behördlicher Mahnung* noch ausstehen, von der Mahnung an zu verzinsen sind. Für den Doyen des schweizerischen Verrechnungssteuerrechts W. ROBERT PFUND entsprach es einem „Gebot der Praktikabilität und Verwaltungsökonomie, für die Steuerzahlung *Toleranzfristen* zu gewähren und die Verwaltung davon zu entbinden, minime Verzugszinsen berechnen und einfordern zu müssen.“ Der damalige Gesetzgeber sah es als unzweckmässig an, für Verrechnungssteuerforderungen, für deren Erfüllung in Art. 16 Abs. 1 VStG bestimmte Verfalltage statuiert sind, die Regeln von Art. 102 Abs. 2 und 104 OR sinngemäss anzuwenden und Verzugszinsen ohne vorgängige Mahnung bereits dann zu fordern, wenn die Steuer bei Fälligkeit nicht bezahlt worden ist.¹⁴ Er machte die Verzugspflicht daher von einer behördlichen Mahnung abhängig.

¹⁴ W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, Verrechnungssteuer: II. Teil, Band 6 (1985), (hiernach zitiert als „PFUND/ZWAHLEN“), Art. 16 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 N 3.1.

Verpasste der Steuerpflichtige die Toleranzfrist, so setzte die Verzugszinspflicht ab dem Zeitpunkt der Mahnung ein. Sie war mit anderen Worten nicht ab Fälligkeit der Steuerforderung geschuldet.¹⁵ Eine schärfere Ordnung galt nur, wenn die Verrechnungssteuerpflicht zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen nicht erfüllt worden war, d.h. im Falle einer Steuerhinterziehung oder eines Abgabebetrugs. Der Zinsenlauf begann diesfalls schon mit der Fälligkeit der Steuer.¹⁶

13. Der Blick in die Entstehungsgeschichte von Art. 16 Abs. 2 VStG zeigt, dass vor der Inkraftsetzung der Unternehmenssteuerreform 1997 Verzugszinsen bei verspäteter Meldung im Rahmen des Meldeverfahrens nur nach erfolgter Mahnung seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung entstehen hätten können. Die Ausnahmebestimmung im Falle von Steuerhinterziehung und Abgabebetrug hätte im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren lediglich in denjenigen Fällen zur Anwendung gelangen können, in denen die Meldefrist zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht eingehalten worden ist. Sind die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt, ist indes nicht ersichtlich, welche Vorteile durch die verspätete Einreichung des Meldeformulars erzielt werden könnten. Von einer Steuerhinterziehung kann bei den von der Gesetzesrevision erfassten Sachverhalten nicht die Rede sein, da die verspätete Einreichung des Meldeformulars weder für die steuerpflichtige Person noch für einen anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. *Daraus erhellt, dass sich die heutige Problematik der Verzugszinsfolgen bei Verletzung der Meldefrist gar nicht stellen würde, wären die Verzugszinsfolgen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 nicht in dem Sinne verschärft worden, dass Verzugszinsen bereits ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung und ohne vorgängige Mahnung geschuldet sind. Unter dem alten Recht, d.h. vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 1997, wären Verzugszinsen erst ab einer Mahnung der ESTV und nicht bereits ab Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung geschuldet gewesen, womit die eingangs beschriebene Mechanik der „Verzugszinsuhr“ nicht hätte wirken können. Mit anderen Worten, wären die in Rede stehenden massiven Verzugszinsfolgen gesetzssystematisch von Vornherein nicht möglich gewesen.*
14. Was waren die Gründe, welche den Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 veranlassten, die Verzugszinsfolgen zu verschärfen? In der Botschaft wurde ausgeführt, dass die bisherige Regelung unbefriedigend gewesen sei, da die Verrechnungssteuer zu den Selbstveranlagungssteuern gehöre, welche vom Steuerpflichtigen innert gesetzlicher Frist spontan zu deklarieren und zu bezahlen sei, ohne dass die Eidgenössische Steuerverwaltung vorgängig eine Veranlagungsverfügung zu erlassen habe. Die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform 1997 bezog sich überdies auf die mit Bundesgesetz vom 24. März 1995 erfolgte Änderung der Verzugszinsregelung für die Stempelabgaben und schlug vor, die gleiche Regelung in das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer aufzunehmen.¹⁷ Die Ironie der Geschichte will es, dass der Gesetzgeber die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 vorgenommene Verschärfung rückwirkend in Kraft setzte. Sie gelangte gemäss Wortlaut nämlich auf alle Tatbestände zur Anwendung, welche vor Inkrafttreten der Änderung eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung sei verjährt oder rechtskräftig festgesetzt worden. Die Frage nach der Verfas-

¹⁵ Ibid.

¹⁶ PFUND/ZWAHLEN, wie Fn. 14, Art. 16 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 N 3.6.

¹⁷ Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997, BBl 1997 II 1164, 1198 f.

sungskonformität dieser Übergangsbestimmung wurde weder in den Materialien noch in der politischen Diskussion aufgeworfen. Sie war aber Gegenstand der Rechtsprechung der in der Zwischenzeit aufgelösten Eidgenössischen Steuerrekurskommission, welche die Übergangsbestimmung für verfassungswidrig hielt und deswegen *contra verba legis* verfassungskonform auslegte.¹⁸ Das Bundesgericht musste zur Frage, ob die Steuerrekurskommission unter dem Deckmantel der verfassungskonformen Auslegung eine unzulässige Normkorrektur vorgenommen hatte, indes nicht Stellung nehmen.¹⁹

15. Wie bereits ausgeführt worden ist, lehnte sich der Gesetzgeber bei der Neuregelung der Verzugszinsfolgen im Verrechnungssteuerrecht an die Regelung bei den Stempelabgaben an. Dabei wurde indes ausser Acht gelassen, dass bei den Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer unterschiedliche Zwecke im Vordergrund stehen. Die Stempelabgaben verfolgen unbestrittenermassen einen Fiskalzweck. Wird die Abgabe zu spät entrichtet, tritt beim Staat ein echter Verspätungsschaden ein, welcher durch die Entrichtung des Verzugszinses kompensiert werden soll.
16. Bei der Verrechnungssteuer liegen die Dinge hingegen etwas anders. Es ist dabei zwischen verschiedenen Konstellationen zu differenzieren: *In Bezug auf in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen* bezweckt die Verrechnungssteuer die Sicherung der Einkommens- und Gewinnsteuer. Werden die Einkünfte ordnungsgemäss in der Steuererklärung deklariert bzw. bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen ordnungsgemäss ausgewiesen, besteht ein Anspruch auf Rückerstattung der Steuer. Zwischen der Zeitspanne der Entrichtung und der Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann der Staat ein Zinsgewinn erwirtschaften, welcher indes mit dem Zinsverlust beim Empfänger der steuerbaren Leistung korrespondiert, da diesem vom Schuldner der steuerbaren Leistung nur die Nettoleistung, d.h. die steuerbare Leistung nach Abzug der Verrechnungssteuer, ausbezahlt wird. Nach der geltenden Ordnung muss der Staat den auf Kosten des Empfängers der steuerbaren Leistung erwirtschafteten Zinsgewinn nicht an diesen vergüten (Art. 31 Abs. 4 VStG). Da die Verrechnungssteuer bloss – aber immerhin – eine Vorauszahlung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer darstellt, wäre es ökonomisch und steuersystematisch sachgerecht, wenn der Staat den Verrechnungssteuerbetrag bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerforderung verzinsen würde bzw. bis zum Zeitpunkt der Rückerstattung, wenn diese vor der Fälligkeit der gesicherten Steuerforderung erfolgt. In der Botschaft zur Einführung der Verrechnungssteuer wurde diese Problematik durchaus erkannt, aus verfahrensökonomischen Gründen wurde auf die Erstattung eines Vergütungszinses jedoch verzichtet. Stattdessen erlaubt die Verrechnungssteuerverordnung gestützt auf Art. 29 Abs. 3 VStG sogenannte Abschlagsrückerstattungen.²⁰ Das Abschlagsrückerstattungsverfahren ermöglicht es dem rückerstattungsberechtigten Empfänger steuerbarer Leistungen, sich die Verrechnungssteuer vor der Eingabe der Steuererklärung rückerstatten zu lassen. In den Genuss einer Abschlagsrückerstattung gelangen Rückerstattungsberechtigte, welche glaubhaft machen, dass sich ihr für das ganze Jahr berechneter Rückerstattungsanspruch auf mindestens CHF 4'000 belaufen wird. Die Abschlagsrückerstattungen werden dabei jeweils auf das Ende der ersten drei Vierteljahre geleistet und grundsätzlich so bemessen, dass sie annähernd je einem

¹⁸ Siehe hierzu StRK, 11.6.2004, SRK 2013-116, E. 2g.

¹⁹ Zur Abgrenzung zwischen zulässiger verfassungskonformer Auslegung und unzulässiger Normkorrektur siehe ausführlich RENÉ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung* (2007), S. 282 ff.

²⁰ PFUND/ZWAHLEN, wie Fn.14, Art. 29 Abs. 3 N 4.12.

Viertel des voraussichtlichen Rückerstattungsanspruchs des betreffenden Kalender- oder Geschäftsjahres entsprechen (Art. 65a Abs. 1 VStV). Falls die Fälligkeiten der mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge vorwiegend in einem Quartal des Kalender- oder Geschäftsjahres eintreten, wird dies bei der Bemessung der Abschlagsrückerstattungen berücksichtigt. Mit diesem System wird verhindert, dass bei erheblichen Verrechnungssteuerbeträgen dem Rückerstattungsberechtigten übermässig Liquidität entzogen wird und allfällige Zinsgewinne bis zum Eintritt der Fälligkeit der Einkommens- oder Gewinnsteuerforderung verlustig gehen.

17. Daraus ergibt sich Folgendes: Der Bund kann mit der Verrechnungssteuer bei entsprechendem positivem Zinsumfeld Zinsgewinne generieren, die eigentlich dem Rückerstattungspflichtigen zustehen sollten, da die Verrechnungssteuer ökonomisch und auch steuersystematisch betrachtet eine Vorauszahlung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer darstellt. Die zu spät entrichtete Verrechnungssteuer führt daher beim Bund gar nicht zu einem „echten“ Zinsverlust. Eine Ausnahme gilt freilich, wenn die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an den Gläubiger der steuerbaren Forderung vor der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner erfolgt. Dies wäre etwas vorstellbar, wenn die Abschlagsrückzahlung vor der Entrichtung der Verrechnungssteuerforderung vorgenommen wird. In einer solchen, wohl eher unrealistischen Situation würde der Staat theoretisch einen Zinsverlust während des Zeitraums zwischen Rückerstattung und zu spät erfolgter Entrichtung erleiden.
18. Nicht gleich, aber dennoch nicht viel anders sieht die Rechtslage *bei den im Ausland ansässigen Empfängern steuerbarer Leistungen* aus: Im Zusammenhang mit ausländischen Steuerpflichtigen verfolgt die Verrechnungssteuer zwar dem Grundsatz nach einen Fiskalzweck, da eine Rückerstattung aufgrund des internen Landesrechts grundsätzlich nicht möglich ist. Mangelt es an einer Rückerstattungsberechtigung, stellt die Verrechnungssteuer daher eine echte Abgabe mit Fiskalzweck dar. Wird die nicht rückerstattbare Steuerforderung zu spät entrichtet, resultiert ein echter Zinsverlust beim Bund. Es ist allerdings zu beachten, dass die Schweiz mit derzeit rund 110 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welche die Verrechnungssteuer bei Dividendenausschüttungen im Regelfall auf 15% begrenzen. Bei Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen entspricht es der schweizerischen Abkommenspolitik dem Ansässigkeitsstaat das ausschliessliche Besteuerungsrecht einzuräumen.²¹ Dies bedeutet, dass auch im grenzüberschreitenden Verhältnis sehr häufig ein Anspruch auf teilweise oder gar vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer besteht. Kann eine vollständige Rückerstattung geltend gemacht werden, kann der Bund bei entsprechendem Zinsumfeld einen Zinsgewinn erwirtschaften. Der Gläubiger erleidet demgegenüber einen Zinsverlust, welcher – wie bereits oben ausgeführt worden ist – eigentlich dem ausländischen Gläubiger mittels Entrichtung eines Vergütungszinses zu kompensieren wäre. Entsprechend kann bei einer zu spät erfolgten Entrichtung der Verrechnungssteuer nicht von einem eigentlichen Zinschaden gesprochen werden, welcher durch die Erhebung eines Verzugszinses zu kompensieren wäre. Anders als im inländischen Verhältnis steht dem ausländischen Gläubiger der steuerbaren Leistung im Übrigen kein Abschlagsrückerstattungsverfahren zu, welches geeignet wäre das Zinsverlustrisiko zu minimieren bzw. weitgehend zu eliminieren. Besteht indes nur eine teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer, resultiert

²¹ JÜRIG GIRAUDI/RENÉ MATTEOTTI/PHILIPP ROTH, Schweizerische DBA-Politik, in: Michael Lang/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik - Das „österreichische Musterabkommen“ (2013), S. 55 ff.

bei einer zu späten Entrichtung der Verrechnungssteuer auf dem nicht rückerstattbaren Sockelbetrag ein echter Zinsverlust. Dieser dürfte indes durch den ungerechtfertigten Zinsgewinn auf dem rückerstattbaren Betrag häufig vollständig oder zumindest teilweise kompensiert werden.

19. Freilich liesse sich auf den ersten Blick argumentieren, dass in den oben aufgeführten Konstellationen, in denen ein Abschlagsrückerstattungsverfahren nicht möglich ist, durch die verspätete Entrichtung der Verrechnungssteuer insofern beim Staat ein Zinsverlust eintritt, als dieser keinen Zinsgewinn erwirtschaften kann. Bei dieser Argumentation darf jedoch nicht übersehen werden, dass Art. 31 Abs. 4 VStG nur aus verwaltungsökonomischen Überlegungen eingeführt worden ist. Wie bereits angedeutet worden ist, gibt es in steuersystematischer und ökonomischer Hinsicht – ausser in den wohl selten auftretenden Fällen, in denen überhaupt keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend gemacht werden kann – jedoch keine Rechtfertigung die vom Staat erwirtschafteten Zinsgewinne den rückerstattungsberechtigten Personen nicht zu erstatten. Der gesetzlich vorgesehene Zinsverlust, welcher bei diesen eintritt, stellt letztlich eine verkappte Geldleistung der rückerstattungsberechtigten Personen durch erzwungenen Verzicht auf einen Vergütungszins an den Staat dar, der in die Staatskasse fliesst und für die Finanzierung von Staatsaufgaben verwendet wird. Er erweist sich aus steuertheoretischer Sicht als verkappte Steuer bzw. Steuererhöhung, die indes den in Art. 127 BV enthaltenen Besteuerungsgrundsätzen mehrfach widerspricht: Im Gesetz wird keine Frist für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gesetzt, sodass letztlich die Höhe des Zinsgewinns von der Geschwindigkeit der Behörde bei der Behandlung des Rückerstattungsantrags abhängt. Damit fehlt es an einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage im Sinne von Art. 127 Abs. 1 BV. Gleichzeitig wird aber auch das Gleichmässigkeitsprinzip im Sinne von Art. 127 Abs. 2 BV verletzt. Wird der Rückerstattungsanspruch schnell behandelt, fällt die finanzielle Belastung des rückerstattungsberechtigten Gläubigers geringer aus, als wenn sich das Rückerstattungsverfahren in die Länge zieht. Damit hängt aber die Höhe der finanziellen Belastung auch nicht von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des rückerstattungsberechtigten Gläubigers ab. Der Gesetzgeber hat diese Problematik durchaus erkannt, weswegen er die starre Regel in Art. 31 Abs. 4 VStG durch das Abschlagsrückerstattungsverfahren gemildert hat. Im grenzüberschreitenden Verhältnis gelangt dieses jedoch – wie bereits erwähnt - nicht zur Anwendung.
20. Aufgrund dieser Überlegung kann ohne Weiteres die Schlussfolgerung gezogen werden, dass sich die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 verschärfte Verzugszinsregelung bei verspäteter Entrichtung der Verrechnungssteuer weder ökonomisch (Ersatz eines Verspätungsschadens) noch steuersystematisch rechtfertigen lässt. Nichtsdestotrotz begrüsst etwa MICHAEL BEUSCH die verschärfte Regelung. Die alte Regelung habe den sich pflichtwidrig verhaltenden, säumigen Steuerpflichtigen aufgrund des Zinsvorteils gegenüber dem sich korrekt verhaltenden besser gestellt. Ein derartiges Ergebnis sei indes bei einer auf Selbstveranlagung basierenden Steuer nicht sachgerecht und widerspreche diametral der Rechtsgleichheit.²² BEUSCH lässt dabei allerdings ausser Betracht, dass die ESTV bereits nach der alten Regelung (vor der Unternehmenssteuerreform 1997) die rechtsgleiche Behandlung der Abgabepflichtigen durch eine Kontrolle der Zahlungseingänge sicherstellte und den Steuerpflichtigen im Falle von Steuerwiderhandlungen durch

²² MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Aufl. (2012), Art. 16 N 21.

den Einsatz des steuerstrafrechtlichen Instrumentariums sanktionieren konnte.²³ Ebenso blendet er aus, dass die abgeänderte Bestimmung die einseitig-fiskalische Ausgestaltung der Verzugszinsregelung, welche bereits unter altem Recht bestand, zu Lasten der Steuerpflichtigen weiter verstärkt hat, womit sie noch mehr in Schieflage geraten ist. Die dem Selbstveranlagungsprinzip inhärenten Risiken wurden vollständig und einseitig auf die Steuerpflichtigen überwält.

21. Selbst wenn der Auffassung von BEUSCH gefolgt und die Rechtfertigung der Verzugszinsregelung im Rechtsgleichheitsgebot und im Selbstveranlagungsprinzip erblickt werden sollten, liegt im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren eine Sondersituation vor, die sich wesentlich von den oben beschriebenen und das Entrichtungsverfahren betreffenden Konstellation unterscheidet.
22. Das Gesetz selbst (Art. 20 VStG) regelt nach dem Wortlaut nicht, welche Konsequenzen eintreten, wenn die Meldung nicht rechtzeitig erfolgt. Das Meldeverfahren stellt die kohärenteste Lösung für die Erfüllung des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer dar, da es weder zu einem in systematischer Hinsicht ungerechtfertigten Zinsgewinn beim Staat bzw. Schuldner der steuerbaren Leistung noch zu einem Zinsverlust beim Gläubiger der steuerbaren Leistung führt. Sind die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Forderung erfüllt, kann von einem Zinschaden beim Staat selbst dann nicht die Rede sein, wenn die Meldung bei Fälligkeit der Steuerforderung nicht rechtzeitig erfolgt ist. Hätte der Steuerpflichtige die Meldung nämlich dreissig Tage nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung rechtzeitig eingereicht, hätte der Bund keinen Zinsgewinn erwirtschaften können, den er gestützt auf Art. 31 Abs. 4 VStG ohne Entrichtung eines Vergütungszinses für sich hätte einbehalten können. Wird gemäss der umstrittenen Praxis zum geltenden Recht die Anwendung des Meldeverfahrens bei verspäteter Meldung verweigert und das Entrichtungsverfahren angewendet, erwirtschaftet der Staat für den Zeitraum zwischen der Entrichtung der Steuer und der Rückerstattung (bei entsprechendem Zinsumfeld) einen Zinsgewinn. Der Gläubiger, bei welchem die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 14 VStG nachträglich zurückgefordert werden muss, erleidet demgegenüber neben einem Liquiditäts- auch einen Zinsverlust, für den er aufgrund von Art. 31 Abs. 4 VStG nicht entschädigt wird. Er wird damit zum Vorteil des Staates etwa gleich „unfair“ behandelt, wie wenn die Steuerforderung von Anfang durch Entrichtung erfüllt worden wäre.²⁴ Anders sieht die Situation jedoch beim Schuldner der steuerbaren Leistung aus. Er kann auf jeden Fall keinen Zinsgewinn erwirtschaften, da er die gesamte Bruttodividende dem Empfänger der steuerbaren Leistung ausgeschüttet hat. Die von der Praxis erhobenen Verzugszinsen stellen damit weder eine Kompensation für einen Zinsverlust beim Gemeinwesen noch eine solche für einen vom Schuldner bzw. Gläubiger der steuerbaren Leistung erwirtschafteten Zinsgewinn dar.
23. Daraus erhellt, dass die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 verschärfte und rückwirkend in Kraft gesetzte Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht in einem komplett anderen steuersystematischen Kontext eingebettet ist als diejenige im Stempelabgaberecht, welche der Gesetzgeber zum Vorbild genommen hat. Im Stempelabgabe-

²³ Siehe hierzu W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil (1971), Art. 16 Abs. 2 N 3.3.

²⁴ Siehe hierzu ausführlich Rz. 44.

recht tritt bei einer verspäteten Erfüllung der Steuerforderung (bei entsprechendem Zinsumfeld) beim Staat stets ein Zinsschaden und beim Steuerpflichtigen ein Zinsgewinn ein. Die Anwendung der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 verschärften Verzugszinsregelung und die unreflektierte Anlehnung an die für das Stempelabgaberecht geltende Verzugszinsregelung führt damit im Verrechnungssteuerrecht zu Anomalien, welche insbesondere im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren massiv zu Buche schlagen, sofern der umstrittenen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung gefolgt wird. Es werden Verzugszinsen erhoben, die in keinem Verhältnis zu einem vom Bund erlittenen Zinsschaden und einem vom Schuldner bzw. Gläubiger der steuerbaren Leistung erwirtschafteten Zinsgewinn stehen. Zusätzlich kann der Bund Zinsgewinne einnehmen, die er dem Rückerstattungsberechtigten nicht einmal in Form eines Vergütungszinses entschädigen muss. Die Verzugszinsregelung, welche vor dem Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 1997 am 1. Januar 1998 bestand, hätte keine derartigen systemwidrigen Konsequenzen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren nach sich gezogen. Diesbezüglich darf mit Fug und Recht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die alte Verzugszinsregelung den Besonderheiten des Verrechnungssteuerrechts viel besser Rechnung trug. Das der geplanten Gesetzesrevision zum Meldeverfahren zu Grunde liegende Problem hat ihren Ursprung daher letztlich in der nicht vollständig durchdachten Verzugszinsregelung, welche im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 – und erst noch rückwirkend – in Kraft gesetzt wurde.

24. Der Gesetzgeber hat die steuersystematische Inkonsistenz, welche gemäss heutiger Praxis aus dem Zusammenspiel von Meldeverfahren und Verzugszinsregelung resultiert, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 nicht antizipiert. Im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren im Konzernverhältnis – welches vorliegend hauptsächlich interessiert - konnte er dies auch nicht, da dieses im rein nationalen Verhältnis erst im Jahre 2001 und im grenzüberschreitenden Verhältnis erst im Jahre 2005 eingeführt wurde. Da der Gesetzgeber die Kompetenz zur konkreten Ausgestaltung des Meldeverfahrens mit einer sehr weiten Delegationsnorm seit jeher dem Bundesrat delegierte²⁵, konnte er sich bis heute auch nicht explizit zum Verhältnis zwischen Meldeverfahren und Verzugszinsregelung äussern und einen politischen Wertungsentscheid fällen. Die Verzugszinsregelung gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG, wie sie im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 eingeführt worden ist, und die vom Bundesrat weitgehend autonom ausgestalteten Meldeverfahren im Konzernverhältnis führen bei Verletzung der Meldefristen zu „Verzugszinsen“, die weit über das gesetzgeberische Ziel der Verzugszinsregelung gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG (pauschalierte Kompensation für einen Zinsgewinn bzw. Zinsverzicht) hinausschiesst. Die derzeit fehlende gesetzgeberische Abstimmung zwischen den beiden Regelungsbereichen (Verzugszinsregelung und Meldeverfahren) führen – wie im folgenden Kapitel auch noch aus einem anderen Blickwinkel aufgezeigt wird – zu derart schwerwiegenden Eingriffen in die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen, dass der Gesetzgeber eigentlich selber eine Regelung zur Koordination zwischen Verzugszinsregelung und Meldeverfahren hätte treffen müssen. Dies ist aber nicht geschehen, weil er die Problematik vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 nicht erkannt hat bzw. nicht erkennen konnte, da keine Fälle bekannt wurden. Insofern liegt eine rechtspolitische Gesetzeslücke vor, die vom Gesetzgeber aufgegriffen und im Rahmen eines Gesetzes im formellen Sinne entschieden werden muss. In der Lehre und Judikatur ist näm-

²⁵ Siehe Art. 20 VStG für nationale Fälle und Art. 1 und 2 Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) für grenzüberschreitende Fälle.

lich unbestritten, dass eine rechtspolitische Entscheidung von grundlegender Bedeutung – wie sie hier vorliegt - nicht der Exekutive überlassen werden darf.²⁶ In diesem Sinne ist es aus wissenschaftlicher Sicht äusserst zu begrüßen, dass die parlamentarischen Initiativen Gasche und Niederberger die Thematik aufgenommen haben und der Gesetzgeber die derzeit unbefriedigende Situation lösen will.

3. Qualifikation der Verzugszinsen als Strafe

3.1 Vorbemerkung

25. Der Fokus im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsprojekts zum Meldeverfahren lag v.a. auf der Frage, ob die ESTV als Folge des Bundesgerichtsentscheids eine Praxisänderung vorgenommen hat, welche in verfassungswidriger Weise ohne vorausgegangene Ankündigung und zumindest bis 2012 nicht systematisch erfolgte.²⁷ Fest steht, dass weder in den publizierten Praxisfestlegungen noch in der Judikatur Fälle erwähnt sind, in denen vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 bei Nichtbeachtung der Meldefristen Verzugszinsen erhoben wurden. Im angefochtenen und daher nicht in Rechtskraft getretenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015 wurde die Beweislast für das Vorliegen einer Praxisänderung der steuerpflichtigen Gesellschaft auferlegt. Obwohl deutliche Indizien für das Vorliegen einer erfolgten Praxisänderung geltend gemacht wurden,²⁸ lehnte das Bundesverwaltungsgericht die Abnahme der von der steuerpflichtigen Gesellschaft offerierten Beweisanträge ab. Die ESTV konnte sich bis anhin erfolgreich gegen eine Verpflichtung zur Erstellung eines Amtsberichts, in welchem die Praxis vor und nach dem Bundesverwaltungsgerichtsentscheid nachzuzeichnen wäre, zur Wehr setzen. In der Literatur wurde das Vorgehen des Bundesverwaltungsgerichts in Bezug auf die Sachverhaltsfeststellung heftig kritisiert.²⁹ Letztlich würde nur eine umfassende externe Untersuchung der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung behandelten Fälle Licht ins Dunkel bringen können. Wie im Folgenden indes im Detail dargestellt wird, erweist sich der heutige Rechtszustand völlig losgelöst vom Bestehen einer verfassungswidrig erfolgten Praxisänderung als unhaltbar.
26. Eine umfassende Beurteilung des heutigen Rechtszustands kommt nicht darum herum, die Rechtsnatur der erhobenen Verzugszinsen zu analysieren. Eine vertiefte Auseinandersetzung hierzu fand bisher weder in der Politik noch in der Wissenschaft statt. Die rechtliche Einordnung der Verzugszinsen ist aber – wie noch zu zeigen sein wird – für die verfassungsrechtliche Würdigung der Übergangsbestimmung von erheblicher Bedeutung. Konkret geht es um die Frage, ob die von der ESTV erhobenen Verzugszinsen in materieller Hinsicht nicht eigentliche Strafen darstellen.

²⁶ PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft (2011), § 27 N 31 f. m.w.H. auf die Judikatur.

²⁷ Siehe oben Rz. 71.

²⁸ Ibid.

²⁹ Siehe hierzu ausführlich MATTEOTTI/BÜRGY/ROTH, wie Fn. 1, S. 428 ff.; RENÉ MATTEOTTI, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 111 (2015), S. 287 f.

27. Eine Qualifikation als Strafe hätte weitreichende Bedeutung. Werden die Verzugszinsen als Strafe qualifiziert, wäre der Allgemeine Teil des Strafgesetzbuches (Art. 333 Abs. 1 StGB), das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) sowie die verfassungsrechtlichen Schranken der Strafgesetzgebung (Schuldprinzip und Bestimmtheitsgebot) und die völkerrechtlichen Verfahrensgarantien der EMRK (Schuldprinzip, ne bis in idem und nemo tenetur) anwendbar.³⁰
28. Im Folgenden wird daher zunächst untersucht, ob die Verzugszinsen, die bei Verletzung der Meldefristen nach der Praxis der ESTV erhoben werden, als Strafe zu qualifizieren sind. Falls ja, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen das StGB, das VStrR, das Verfassungsrecht und die Verfahrensgarantien der EMRK auf die Qualifikation der Verzugszinsen als Strafe haben.

3.2 Kriterien zur Qualifikation von Sanktionen als Strafen

29. Die Lehre unterscheidet im Wesentlichen drei Arten von verwaltungsrechtlichen Sanktionen: exekutorische Massnahmen, repressive Massnahmen und administrative Nachteile.³¹ Exekutorische Massnahmen (wie etwa Ersatzvornahme, unmittelbarer Zwang oder Schuldbetreibung) dienen nach herrschender Lehre unmittelbar der Durchsetzung verwaltungsrechtlicher Pflichten (Realerfüllung oder Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes) und können das angestrebte Ziel tatsächlich erzwingen.³² Repressive Massnahmen (wie etwa disziplinarische Massnahmen, Verwaltungsstrafen, Ordnungsbussen) können demgegenüber die Pflichtverletzung nicht direkt beheben, sondern nur mittelbar, indem sie das zukünftige Verhalten der Betroffenen durch die Ausübung von Druck auf die Pflichtigen zu beeinflussen suchen.⁸ Als administrativer Rechtsnachteil gilt der Entzug oder die Veränderung von Befugnissen oder Vorteilen, die Privaten eingeräumt worden sind.³³ Als administrative Rechtsnachteile werden etwa die Rücknahme unrechtmässig erlangter Vorteile, die Verweigerung von Verwaltungsleistungen oder der Widerruf begünstigender Verfügungen betrachtet.³⁴ Eine Strafe im Sinne des Strafrechts liegt gemäss schweizerischer Lehre immer dann vor, wenn die staatliche Reaktion auf ein verpöntes Verhalten nicht exekutorisch (also die rechtlichen Pflichten unmittelbar durch Zwang durchsetzend) oder restitutiv (also den status quo ante der Rechtsverletzung wiederherzustellen suchend) angelegt ist, sondern ihre Wirkung erst entfalten soll (und auch kann) mittels einer möglichen zukünftigen Wirkung der Sanktion auf den Täter selbst oder andere potentielle Täter.³⁵ Um zu bestimmen, ob eine Strafe vorliegt, erweist es sich aufgrund der Einheit der Rechtsordnung und des Vorrangs des Völkerrechts als sinnvoll,

³⁰ Siehe hierzu MARCEL ALEXANDER NIGGLI/CHRISTOF RIEDO, Verwaltungsstrafrecht, Teil 1: Ein Märchen, eine Lösung, ein Problem und ein Beispiel, in: Isabelle Häner/Bernhard Waldmann (Hrsg.), Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht (2010), S. 41 ff. (hiernach zitiert als „NIGGLI/RIEDO“).

³¹ So explizit NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 42 mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die Literatur.

³² Ibid.

³³ Ibid. mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die Literatur.

³⁴ Ibid. mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die Literatur.

³⁵ So explizit NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 45; vgl. auch BGE 123 II 225 E. 2a/bb; BGE 129 IV 161 E. 4.2.

sich an der Rechtsprechung des EGMR zu Art. 6 EMRK zu orientieren.³⁶ Nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen können sich dabei auf die in Art. 6 EMRK gewährten Verfahrensgarantien berufen.³⁷

30. In seiner Rechtsprechung zu Art. 6 EMRK hat sich der EGMR intensiv mit dem Begriff der strafrechtlichen Anklage auseinandergesetzt. Eine solche liegt vor, wenn der Staat im Rahmen eines Verfahrens eine Sanktion verhängt, welche eine Strafe darstellt. Im Leiten-
tscheid i.S. *Engel* hat der Gerichtshof drei Kriterien herausgeschält, um zu prüfen, ob eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 EMRK vorliegt.³⁸ Dabei ist als erstes die Zuordnung der Vorschrift im nationalen Recht zu prüfen, d.h., es ist zu untersuchen, ob die Norm als strafrechtlich oder als nicht strafrechtlich (verwaltungs- oder disziplinarrechtlich) betrachtet wird. Liegt eine strafrechtliche Regelung vor, ist Art. 6 EMRK ohne weiteres anwendbar, andernfalls ist die Prüfung fortzusetzen.³⁹ Von grösserer Tragweite ist das zweite Kriterium. Bei diesem sind die Natur der vorgeworfenen Handlung und deren Folgen zu analysieren. Wird als Folge eine Sanktion vorgesehen, die sowohl präventiven als auch vergeltenden Charakter aufweist, so ist die strafrechtliche Natur der Zuwiderhandlung zu bejahen. Als drittes Kriterium ist auf die Schwere der Sanktion abzustellen. Zu ermitteln sind die Auswirkungen der Sanktion auf den konkret Betroffenen.⁴⁰ Das Bundesgericht hat die *Engel*-Kriterien in seiner Rechtsprechung rezipiert.⁴¹ Der EGMR hat diese insbesondere auch in steuerrechtlichen Fällen weiter präzisiert.
31. Eine Verfeinerung erfuhren die *Engel*-Kriterien im Urteil des EGMR in der Sache *Bendenoun vs. Frankreich*.⁴² In seiner grundlegenden Studie legte ANDREAS NEUENDORF sauber dar, dass der Gerichtshof die Kriterien zwei und drei anhand der folgenden vier Unterkriterien prüft: den Adressatenkreis der Sanktionsnorm, die abschreckende Wirkung der Vorschrift, den Zweck der allgemeinen Regelung und die Höhe der Sanktion.⁴³ In der Sache *Bendenoun vs. Frankreich* prüfte der Gerichtshof den Strafcharakter steuerlicher Strafzuschläge, die nach französischem Recht verhängt werden konnten, wenn die Behörden davon ausgehen konnten, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich der Steuerverkürzung bzw. Steuerhinterziehung nicht „in gutem Glauben“ gehandelt hatte.⁴⁴ Die Steuerzuschläge betrugen zwischen 30% bis 100%, je nach Höhe des verkürzten Steuerbetrags.

³⁶ Vgl. ANNA CONINX, Zwangsmassnahmen zwischen Verwaltungsrecht und Strafrecht, in: Sicherheit und Recht 3/2014, S. 183 ff., S. 189; PETER POPP/ANNE BERKEMELER, in: Niggli Marcel Alexander/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar zum Strafrecht I: Art. 1-110 StGB und Jugendstrafgesetz, 3. Aufl. (2013), Art. 1 N 10.

³⁷ EGMR, Urteil vom 27.10.1993, 14448/88 — *Dombo Beheer B.V. v. The Netherlands*; ALEXANDER KOCH, Verwaltungssanktionen im europäischen und niederländischen Verwaltungs- und Kartellrecht (2011), S. 350.

³⁸ Diese Kriterien kommen auch für die Bestimmung des Anwendungsbereiches von Art. 7 EMRK (Legalitätsprinzip) zur Anwendung (vgl. EGMR, Urteil vom 9.2.1995, 17740/90 - *Welch*, §§ 28 ff.).

³⁹ So explizit NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 58. — Siehe hierzu auch BGE 134 I 140 E. 4.2. und Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 2012, 2P.27/2002, E. 2.1, in welchem die vom EGMR entwickelten Kriterien konzis zusammengefasst werden, sowie ANDREAS NEUENDORF, Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht (2013), (hiernach zitiert als „NEUENDORF“), S. 87.

⁴⁰ So explizit BGE 134 I 140 E. 4.2; BGE 121 II 22 E. 2a; BGE 119 Ib 311 E. 2d; siehe hierzu auch NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 58.

⁴¹ Ibid.

⁴² EGMR, Urteil vom 24.02.1994, 12547/86 — *Bendenoun v. Frankreich*.

⁴³ NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 98.

⁴⁴ Ibid.

ges und der Schuld des Steuerpflichtigen.⁴⁵ Der Gerichtshof entschied gegen die französische Regierung. Unter Zuhilfenahme der erwähnten vier Unterkriterien stellten sich die Strassburger Richter auf den Standpunkt, dass die Argumente für den strafrechtlichen Charakter der Strafzuschläge überwiegen: Adressatenkreis seien alle Staatsbürger in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige, die Sanktionsvorschrift habe repressive und abschreckende Wirkung und diene nicht dem Ausgleich des durch die Steuerhinterziehung entstandenen Schadens, und schliesslich sei die Höhe der gegen Bendenoun ausgefallten Strafe von ca. 1 Mio. FRF und der Möglichkeit einer Ersatzfreiheitsstrafe – für den Fall, dass der Steuerpflichtige die Busse nicht entrichtet – sehr erheblich („very substantial“). Der betroffene Steuerpflichtige durfte sich daher zu Recht auf die in Art. 6 EMRK garantierten Verfahrensgarantien berufen.

32. In seinem Urteil in der Rechtssache *Georgiou vs. Vereinigtes Königreich*⁴⁶ hatte der Gerichtshof erneut einen Strafzuschlag zu beurteilen. Er wandte dabei den kumulativen Ansatz einer Abwägung von insgesamt vier Unterkriterien des zweiten und dritten Kriteriums an.⁴⁷ Der Gerichtshof stellte fest, dass eine kumulative Betrachtung der abschreckenden Wirkung der Vorschrift, des Zwecks der allgemeinen Regelung und der Höhe der Zuschläge eine strafrechtliche Anklage indizieren. *Dass die Zuschläge nach innerstaatlichem Recht nicht als strafrechtliche Sanktion klassifiziert wurden, war für deren Qualifikation als Strafe nicht erheblich.*⁴⁸
33. Für die Qualifikation einer Sanktion als Strafe ist auch ohne Bedeutung, ob diese gemäss nationalem Recht unabhängig von jeglichem Verschulden verhängt werden kann. Der Begriff der strafrechtlichen Anklage muss also kein Unwerturteil über das sanktionierte Verhalten beinhalten.⁴⁹ Dies war beispielsweise bei den Verspätungs- und Säumniszuschlägen im Fall *Janosevic vs. Schweden*⁵⁰ der Fall. Schweden erhob einen Steuerzuschlag, wenn sich abgegebene Steuererklärungen oder sonstige schriftliche Informationen, die für die Steuerfestsetzung von Bedeutung sind, als unrichtig herausstellten oder wenn entweder die vom Steuerpflichtigen gelieferten Informationen zur Steuerfestsetzung zu ungenau waren, so dass die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen schätzen musste, oder aber der Steuerpflichtige trotz Aufforderung eine Steuererklärung nicht abgab.⁵¹ Nach dem Gerichtshof stellten die Verspätungs- und Säumniszuschläge Strafen dar. In Übereinstimmung mit seinen Erwägungen in der Rechtssache *Georgiou vs. Vereinigtes Königreich*⁵² hielt es das Gericht für unerheblich, dass die Zuschläge durch die Finanzbehörden nach innerstaatlichem Steuerrecht festgesetzt und durch die Verwaltungsgerichte überprüft wurden, so dass sie nach innerstaatlichem Recht nicht als strafrechtlich galten.⁵³ Entscheidend war für den Gerichtshof vielmehr, dass die Norm sich in ihrem persönlichen Anwendungsbereich an alle in Schweden steuerpflichtigen Personen richtete und nicht nur an eine „bestimmte Gruppe mit besonderem Status“ und der Zweck der

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ EGMR, Urteil vom 16.05.2000, 40042/98 — *Georgiou v. Vereinigtes Königreich*.

⁴⁷ So NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 99.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 101.

⁵⁰ EGMR, Urteil vom 23.07.2002, 34619/97 — *Janosevic v. Schweden*.

⁵¹ Sieh hierzu und zum Folgenden NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 100.

⁵² Siehe hierzu die Ausführungen oben Rz. 32.

⁵³ NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 100.

Sanktionsvorschriften darin bestand, Druck auf den Steuerpflichtigen auszuüben, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen und die Verletzung dieser Pflichten zu sanktionieren. Die Zuschläge seien daher präventiven wie repressiven Charakters. Ungeachtet der fehlenden Möglichkeit der Umwandlung in eine Freiheitsstrafe ergab sich die „sehr bedeutende“ Schwere der Sanktion aus dem – nach oben offenen – als Zuschlag zu entrichtenden proportionalen Anteil der festgesetzten Steuer.

34. Eine Sanktion kann nach der eindeutigen Rechtsprechung des EGMR selbst dann als Strafe qualifiziert werden, wenn sie gemäss nationalem Recht unabhängig eines Verschuldens verhängt wird. Kann eine als Strafe qualifizierte Sanktion losgelöst vom Verschulden ausgesprochen werden, verstösst sie gegen das in Art. 6 Abs. 2 EMRK verankerte Schuldprinzip, wie das die Schweiz betreffende Urteil in Sachen *A.P., M.P. und T.P.*, in welchem es um die Erbenhaftung für vom Erben begangene Steuerdelikte ging, eindrücklich aufzeigt.⁵⁴ Unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung der direkten Bundessteuer, welcher am 1. Januar 1995 durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer abgelöst wurde, bestand die Möglichkeit, den Erben ungeachtet jeglicher persönlicher Schuld eine Busse von bis zu 400% der vom Erben hinterzogenen Steuer zu verhängen. Der Gerichtshof untersuchte das Vorliegen einer *Strafe* anhand der *Engel-Kriterien*, wobei seine Prüfung mit der Erörterung der Art und Schwere der Sanktion begann und mit dem üblicherweise schwächsten Kriterium, der Einordnung im innerstaatlichen Recht, schloss.⁵⁵ Zur Natur und Schwere der ausgefallten Strafe erwog das Gericht, dass die verhängten Bussgelder mit Beträgen von CHF 3.875,85 und CHF 2.882,90 „nicht unerheblich“ („not inconsiderable“) seien. Verstärkend wiesen die Strassburger Richter darauf hin, dass die Finanzbehörden den Strafraum aufgrund des kooperativen Verhaltens der Beschwerdeführer nur zu einem Viertel ausgeschöpft hätten. Zur Natur der Widerhandlung führten die Richter aus, dass die Steuergesetzgebung gewisse Tatbestände umschreibe, die sie mit Sanktionen verbinde. Diese Sanktionen zielen nicht auf die finanzielle Wiedergutmachung eines Schadens ab, sondern sie sollen vorwiegend strafen und abschrecken. Zum Kriterium der Qualifizierung des Verfahrens nach dem „innerstaatlichen Recht“ verwies der Gerichtshof auf die Bedeutung der Feststellung des Bundesgerichts in seinem Urteil über den vorliegenden Fall, nach welcher die in Frage stehende Busse „strafrechtlicher“ Natur sei und gemäss dem „Verschulden“ des fehlbaren Steuerpflichtigen bemessen wird. Das in Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerte Schuldprinzip lasse es nicht zu, dass die strafrechtliche Verantwortlichkeit durch den Urheber der strafbaren Handlung vererbt werde. PEUKERT zieht aus diesem die Schweiz betreffenden Urteil den überzeugenden Schluss, dass auch gesetzliche Bestimmungen die Unschuldsvermutung gemäss Art. 6 Ziff. 2 EMRK verletzen können.⁵⁶
35. Aus der Rechtsprechung des EGMR lassen sich somit folgende Leitsätze herauschälen: Eine Sanktion, welche unabhängig vom Verschulden verhängt und im jeweiligen Landesrecht nicht als strafrechtlich klassifiziert wird, stellt dennoch eine Strafe dar, wenn sie nicht auf die finanzielle Wiedergutmachung eines Schadens abzielt, sondern vorwiegend strafen soll und als erheblich betrachtet werden muss. Eine Busse zwischen CHF 3'000

⁵⁴ EGMR, Urteil vom 29.08.1997, 19958/92 — *A.P., M.P. und T.P. Schweiz*, Rn. 33, Reports 1997-V = ASA 66 (1997), S. 570 ff.

⁵⁵ Siehe hierzu und zum Folgenden NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 95.

⁵⁶ WOLFGANG PEUKERT, in: Jochen A. Frowein/Wolfgang Peukert (Hrsg.), Europäische Menschenrechtskonvention: EMRK-Kommentar, 3. Aufl. (2009), Art. 6 Rz. 264.

und CHF 4'000 wurde vom Gerichtshof bereits als erheblich betrachtet. Eine Sanktion, die nach oben offen ist, weil sie als Zuschlag im Umfang eines proportionalen Anteils der festgesetzten Steuer konzipiert ist, gilt als „sehr bedeutende“ Sanktion. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die wegen Missachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen als Strafen qualifiziert werden müssen.

3.3 Strafcharakter der erhobenen Verzugszinsen

36. Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung⁵⁷ bezwecken Verzugszinsen unbekümmert um den tatsächlichen Nutzen und Schaden, den Zinsverlust des Gläubigers und den Zinsgewinn des Schuldners in pauschalierter Form auszugleichen. Nebst dem pauschalen Ausgleich von Zinsgewinn und -verlust bezweckt der Verzugszins zusätzlich eine Abgeltung des administrativen Aufwands für die verspätete resp. nachträgliche Beitragserhebung und für die Erhebung des Verzugszinses selbst. Auch wenn sich gewisse Abweichungen zu den jeweils geltenden Zinssätzen auf dem Geld- und Kapitalmarkt ergeben, sind diese systemimmanent und bedürfen nach Bundesgericht nur – aber immerhin – dann einer Korrektur, wenn Abweichungen über längere Zeit hinweg und in beträchtlichem Ausmass bestehen. Bezweckt der Verzugszins bloss den pauschalen Ausgleich des Verzugsschadens, weist er keinen pönalen Charakter auf und darf unabhängig von einem Verschulden am Verzug erhoben werden. Für die Erhebung von Verzugszinsen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist daher nicht massgebend, ob den Steuerpflichtigen ein Verschulden an der Verzögerung der Beitragsfestsetzung oder -zahlung trifft.
37. In BGE 77 I 277 beurteilte das Bundesgericht einen in der damaligen Tessiner Steuergesetzgebung enthaltenen Verzugszinssatz von 12%. Es stellte fest, dass es offensichtlich sei, dass der vom Kanton Tessin erhobene Verzugszins von 12% keinen Verzugszins im eigentlichen Sinne darstelle, da er nicht einen Ausgleich für den vom Gläubiger erlittenen Zinsnachteil infolge Säumnis des Schuldners darstelle. In der neueren Gesetzgebung sei hierfür im Allgemeinen ein Zinssatz von maximal 5% vorgesehen.⁵⁸ Das Bundesgericht gelangte zum Schluss, dass ein derart hoher Zins, wie er im Tessiner Steuergesetz vorgesehen war, das Rechtsgleichheitsgebot verletze, da er allgemein und ohne Rücksicht auf die Ursache der Verspätung vorgesehen sei. Die Vorinstanz, das Tessiner Appellationsgericht, stellte sich auf den Standpunkt, dass der erhobene Zins eine Strafe darstelle. Das Bundesgericht wollte sich indes nicht abschliessend zur Rechtsnatur des Verzugszinses von 12% äussern. Es stellte aber klar, dass eine solche Strafe verfassungsrechtlich nicht verschuldensunabhängig erhoben werden dürfte.⁵⁹
38. Die schweizerischen Gerichte haben sich bis jetzt nicht vertieft mit der Frage auseinandergesetzt, ob der bei verspäteter Meldung erhobene Verzugszins Strafcharakter hat. In seinem Urteil vom 17. August 2015, welches vor Bundesgericht angefochten worden ist, hält das Bundesverwaltungsgericht – ohne vertiefte Analyse – lediglich lapidar fest, dass

⁵⁷ BGE 139 V 297 E. 3.3.2.2. mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur.

⁵⁸ BGE 77 I 277 E. 2. Siehe hierzu und zum Folgenden auch ZÜRCHER, wie Fn. 75. 76.

⁵⁹ BGE 77 I 277 E. 3: „Ma anche se si volesse considerare il tasso del 12 % quale una pena, come sembra ritenere il Tribunale d'appello del Cantone Ticino (...), esso non sarebbe ammissibile nei confronti del contribuente caduto in mora *senza sua colpa*.“ (Hervorhebung durch den Autor).

die Höhe des Verzugszinses von 5% nicht „einen geradezu fiskalischen Charakter“ aufweist.⁶⁰

39. Ob und – falls ja – inwieweit Verzugszinsen in den Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK gelangen, war – soweit ersichtlich - bislang lediglich Gegenstand des von der Europäischen Kommission für Menschenrechte gefällten Urteils in der Sache *Riener vs. Bulgarien*.⁶¹ Die angefochtenen Verzugszinsen betrugen 1/360 des jeweiligen Basiszinssatzes pro Tag des Verzuges. Im konkreten Fall waren diese 0,05 % pro Tag. Die Kommission stellte bei der Prüfung der *Engel*-Kriterien zunächst fest, dass die Verzinsung von Steuer Forderungen innerstaatlich nicht als strafrechtliche Sanktion eingeordnet würde.⁶² Im Zusammenhang mit dem zweiten und dritten Kriterium hob die Kommission die Schuldunabhängigkeit der Verzinsung hervor, welche mit einem Zinssatz von 0,05% pro Tag des Verzuges nicht erheblich ins Gewicht fallen würden.⁶³
40. Nach der akribischen Analyse von NEUENDORF ist das Urteil der Kommission als überholt zu betrachten.⁶⁴ Dieser Auffassung ist vollständig zuzustimmen. Wie bereits ausgeführt worden ist, hat der EGMR in seiner jüngeren Spruchpraxis mehrfach hervorgehoben, dass der Qualifikation einer Sanktion nach dem Landesrecht keine entscheidende Bedeutung zukommt. Überdies hat er explizit festgehalten, dass auch verschuldensunabhängige Sanktionen Strafen darstellen können.⁶⁵ Ebenso stehen die Ausführungen der Kommission zur Erheblichkeit der Sanktion nicht mehr im Einklang mit den jüngeren Entscheidungen des EGMR. So wurden nach oben offene Zuschläge in Form von Prozentsätzen auf dem Steuerbetrag als erheblich bezeichnet.⁶⁶ Entscheidend dürfte im Urteil *Riener vs. Bulgarien* indes gewesen sein, dass der Verzugszinssatz dem Basiszins entsprach. Es ist daher davon auszugehen, dass der betroffene Abgabepflichtige mit der Entrichtung des Verzugszinses bloss den beim Staat eingetretenen Verzugschaden abzugelten hatte. Der Verzugszins wies daher wohl bloss einen restitutiven und keinen pönalen Charakter auf. Auch wenn das Urteil im Ergebnis wohl richtig ausgefallen sein dürfte, vermag es in Bezug auf die Begründung mit Blick auf die jüngere Rechtsprechung des EGMR nicht mehr zu überzeugen.
41. Bei der Prüfung des Strafcharakters der Verzugszinsen von 5%, welche bei Nichteinhaltung der Meldefristen erhoben werden, sind verschiedene Besonderheiten des Verrechnungssteuerrechts in die Analyse miteinzubeziehen:
1. Während des Zeitraums zwischen Entrichtung und Rückerstattung erzielt der Bund einen Zinsgewinn und der Gläubiger der steuerbaren Leistung einen Zinsverlust. Da der Bund den mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerforderung zu verrechnenden oder zurückzuerstattenden Betrag gestützt auf Art. 31 Abs. 4 VStG nicht verzinsen muss, führt das Rückerstattungsverfahren zu einer verfassungsrechtlich problemati-

⁶⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. August 2015, A-578/2015, E. 5.3.1.

⁶¹ EGMR, Urteil vom 12.04.1996, 28411/95 — *Riener v. Bulgarien*.

⁶² Siehe hierzu NEUENDORF, wie Fn. 39, S. 103.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Siehe hierzu oben Rz. 34.

⁶⁶ Ibid.

schen verdeckten Steuerhöhung. Diese kann nur durch das Abschlagsrückerstattungsverfahren gemildert werden, welches jedoch bloss im Inlandverhältnis zur Anwendung gelangt. Bei grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen, fällt das Abschlagsrückerstattungsverfahren jedoch regelmässig ins Leere. Das Gemeinwesen erzielt zu Lasten des Gläubigers der steuerbaren Leistung einen Zinsgewinn, der sich aus steuersystematischer Sicht nicht rechtfertigen lässt und in den Gesetzesmaterialien bloss mit Praktikabilitätsüberlegungen begründet wird.⁶⁷ Nur die Anwendung des Meldeverfahrens beseitigt die durch das Rückerstattungsverfahren und die fehlende Vergütungszinspflicht seitens des Staates bedingte und verfassungsrechtlich problematische verdeckte Steuererhöhung.

2. Der Zweck des Verzugszinses im öffentlichen Recht besteht gemäss Bundesgericht darin, den Zinsverlust des Gläubigers und den Zinsgewinn des Schuldners in pauschalierter Form auszugleichen. Sind die Voraussetzungen für das Meldeverfahren bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung nicht erfüllt, gelangt das Entrichtungsverfahren zur Anwendung. Da das Rückforderungsguthaben vom Bund nicht verzinst werden muss, erleidet dieser trotz verspäteter Zahlung eigentlich keinen echten Zinschaden. Anders als etwa die Verzugszinsregelungen im übrigen öffentlichen Recht stellt der Verzugszins im Rahmen des Verrechnungssteuerrechts grundsätzlich keine Kompensation für einen Zinsverlust beim Gläubiger dar. Das primäre Ziel der Verzugszinspflicht – pauschalisierte Entschädigung für den beim Gläubiger eingetretenen Zinsverlust – steht damit nicht im Vordergrund. Durch die zu späte Entrichtung der Verrechnungssteuer erzielt die verrechnungssteuerpflichtige Person jedoch einen Zinsvorteil, den sie nicht erzielt hätte, hätte sie die Steuerforderung rechtzeitig beglichen. Anders als bei den nicht zurückerstattungspflichtigen Abgaben schöpft der Verzugszins bei der Verrechnungssteuer daher „bloss“ den vom Schuldner bezogenen Nutzen ab. Die Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht wird daher bereits in der Botschaft zum vom am 13. Oktober 1965 in Kraft getretenen Verrechnungssteuergesetz mit Gleichheitsüberlegungen begründet.⁶⁸ Der säumige Zahler, der einen Zinsvorteil erzielt, soll gegenüber dem pünktlichen nicht besser gestellt werden.⁶⁹ Aufgrund des unterschiedlichen Zwecks der im Verrechnungssteuerrecht enthaltenen Verzugszinsregelung ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum pönalen Charakter der Verzugszinsen bei nicht rückerstattungspflichtigen Abgaben daher nicht einschlägig. Sie darf damit nicht einfach unreflektiert auf die verrechnungssteuerrechtliche Verzugszinsregelung übertragen werden.
3. Sind die Voraussetzungen für das Meldeverfahren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung gegeben und wird die Verrechnungssteuerforderung durch Meldung statt Entrichtung erfüllt, erzielt der Schuldner der steuerbaren Forderung keinen Zinsvorteil. Die gesamte Bruttoleistung wird dem Gläubiger der steuerbaren Leistung entrichtet, weswegen der Schuldner der steuerbaren Leistung keinen Zinsnutzen aus der

⁶⁷ Siehe hierzu oben Rz. 16 ff.

⁶⁸ Botschaft des Bundesrats an die Bundesversammlung betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 976.

⁶⁹ Siehe hierzu auch BEUSCH, wie Fn. 22, Art. 16 N 21, welcher allerdings fälschlicherweise ausführt, dass nur die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 verschärfte Verzugszinsregelung eine rechtsgleiche Behandlung sicherstellen kann. Diese Aussage steht im Widerspruch zu den Ausführungen der Botschaft 1996 (wie Fn. 68) und zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche bereits die alte Regelung mit Rechtsgleichheitsüberlegungen begründete.

Anwendung des Meldeverfahrens ziehen kann. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Schuldner der steuerbaren Leistung die Meldung erst nach Ablauf der dreissigtägigen Meldefrist vornimmt. Da er die gesamte steuerbare Bruttoleistung bereits an den Schuldner bezahlt hat, kann er auch bei verspäteter oder unterlassener Meldung keinen Zinsvorteil erwirtschaften. Die aufgrund der Praxisverschärfung erhobenen Verzugszinsen stellen damit weder eine Entschädigung für einen beim Staat eingetretenen Zinsverlust noch eine Abschöpfung eines von der verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaft erzielten Zinsgewinnes dar. Damit entfällt im Rahmen des Meldeverfahrens auch der zweite und sekundäre Rechtfertigungsgrund für die Erhebung der Verzugszinsen. Die in der Botschaft und von BEUSCH angestellten Rechtsgleichheitsüberlegungen, mit welchen die Verzugszinspflicht im Verrechnungssteuerrecht begründet wird, greifen daher ebenfalls nicht, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung erfüllt sind.

42. Welche Auswirkungen haben diese Besonderheiten auf die rechtliche Qualifikation der bei Nichteinhaltung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen?
43. Wie oben anhand einer Analyse der Lehre und Rechtsprechung dargestellt worden ist, stellt eine Sanktion eine Strafe dar, wenn sie nicht auf die finanzielle Wiedergutmachung eines Schadens abzielt, sondern sie vorwiegend strafen soll und als erheblich betrachtet werden muss. Dies gilt selbst dann, wenn die Sanktion unabhängig vom Verschulden verhängt wird und im jeweiligen Landesrecht nicht als strafrechtlich klassifiziert wird. Eine Busse zwischen CHF 3'000 und CHF 4'000 wurde vom Gerichtshof bereits als erheblich betrachtet. Dies trifft erst recht auf Sanktionen zu, die nach oben betragsmässig offen sind, weil sie als Zuschlag im Umfang eines proportionalen Anteils der festgesetzten Steuer konzipiert sind.⁷⁰
44. Die Verzugszinsen, welche bei verspäteter Meldung erhoben werden, zielen weder auf eine finanzielle Wiedergutmachung des beim Staat eingetretenen Verspätungsschadens noch auf eine Abschöpfung eines Zinsgewinns beim steuerpflichtigen Unternehmen ab. Wird für die Zeitspanne von der Fälligkeit der Steuerforderung bis zur nachträglichen Entrichtung ein Verzugszins erhoben, so wird ein Betrag abgeschöpft, dessen Bemessung völlig losgelöst von einem eingetretenen Verzugschaden beim Staat und einem Zinsgewinn bei der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgt. Liegen die materiellen Voraussetzungen des Meldeverfahrens vor, erlaubt die ESTV dem Empfänger der steuerbaren Leistung, mit der nachträglichen Entrichtung der Steuer auch die Rückerstattung geltend zu machen, sodass in der Praxis die Verrechnungssteuer in rund 30 Tagen zurückerstattet wird. Die erhobenen Verzugszinsen stehen damit auch nicht mit einem Zinsgewinn bei der die steuerbare Leistung empfangenden Gesellschaft in Zusammenhang.⁷¹ Damit ist

⁷⁰ Siehe hierzu oben Rz. 35.

⁷¹ Diesbezüglich sind folgende Überlegungen anzubringen: Wie bereits dargelegt worden ist, kann der Bund bei positivem Zinsumfeld nur zwischen Entrichtung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer einen Zinsgewinn erwirtschaften. Dieser müsste aus steuersystematischer Sicht eigentlich dem Gläubiger der steuerbaren Leistung vergütet werden (siehe hierzu Rz. 16 ff., insbes. Rz. 19). Liegen die materiellen Voraussetzungen für das Meldeverfahren vor, stattet die ESTV den Verrechnungssteuerbetrag in der Regel innerhalb von 30 Tagen zurück. Nur während dieses Zeitraums kann der Gläubiger der steuerbaren Leistung keinen Zinsgewinn auf dem Verrechnungssteuerbetrag erwirtschaften. Die Verzugszinsen, welche für die Dauer zwischen Fälligkeit der Steuerforderung und deren nachträgliche Entrichtung erhoben werden, stehen damit in keinerlei Zusammenhang mit einem Zinsgewinn den der Gläubiger der steuerbaren Leistung *nicht* hätte erzielen können,

erstellt, dass die bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen nicht den Zweck haben, irgendeinen Schaden zu kompensieren. Sie sind nicht restitutiv, sondern rein repressiv. Die von der ESTV bei Nichteinhaltung der Meldefrist erhobenen Verzugszinsen übersteigen in sehr vielen Fällen den vom EGMR als wesentlich betrachteten Betrag von CHF 3'000. Ein Blick in die publizierte Rechtsprechung offenbart, dass die ESTV mitunter Verzugszinsen bis zu sage und schreibe CHF 61.5 Mio. fordert.⁷² Die vom EGMR verlangte Wesentlichkeitsschwelle ist somit klarerweise überschritten. Besonders deutlich wird dies, wenn die unter der verrechnungssteuerlichen Verzugszinsregelung erhobenen Beträge mit der Höchststrafe von Art. 102 StGB verglichen werden. Nach dieser Strafnorm werden Verbrechen oder Vergehen, welche in einem Unternehmen in Ausübung geschäftlicher Verrichtung im Rahmen des Unternehmenszwecks begangen werden und wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden können, dem Unternehmen zugerechnet. In diesem Fall wird das Unternehmen mit Busse bis zu CHF 5 Mio. bestraft. Das Gericht bemisst die Busse insbesondere nach der Schwere der Tat und der Schwere des Organisationsmangels und des angerichteten Schadens sowie nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Es bedarf keines weiteren Kommentars, dass die erhobenen Verzugszinsen bereits schon aufgrund ihrer Höhe Strafcharakter haben und mit Blick auf den Strafrahmen von Art. 102 StGB jeglichen gesunden Menschenverstand entbehren. Damit ist erstellt, dass die bei Nichteinhaltung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen Strafen im Sinne von Art. 6 Ziff. 2 EMRK darstellen.

3.4 Verfassungs- und Völkerrechtswidrigkeit der erhobenen Strafzinsen

45. Qualifizieren die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen als Strafen im Sinne von Art. 6 Ziff. 2 EMRK, ist zu prüfen, ob die verfassungsrechtlichen Schranken der Strafgesetzgebung und die völkerrechtlichen Verfahrensgarantien der EMRK eingehalten werden.⁷³
46. Der Grundsatz „keine Strafe ohne Schuld“ ist zwar nicht explizit verfassungsrechtlich verankert. Das Bundesgericht hat den Grundsatz aber „pathetisch“ – wie es TRECHSEL/NOLL ausdrücken - folgendermassen anerkannt:⁷⁴

wenn der Verrechnungssteuerbetrag rechtzeitig entrichtet worden wäre. Ein allfälliger Zinsgewinn, welcher beim Gläubiger der steuerbaren Leistung genau genommen daraus resultiert, dass das Rückerstattungsverfahren zeitlich verschoben erfolgt, kann sich nur auf den Zinsbetrag beziehen, welcher während der Rückerstattungsdauer vom Bund erwirtschaftet werden kann. Ein solcher Zinsverlust auf dem Zinsgewinn, welcher steuersystematisch und ökonomisch ohnehin dem Gläubiger der steuerbaren Leistung zustehen sollte, steht indes ebenfalls in keinem Verhältnis zu den Verzugszinsen, welche gemäss Praxis zum geltenden Recht für die Dauer zwischen Fälligkeit der Steuerforderung und der nachträglichen Entrichtung der Steuer erhoben werden.

⁷² Siehe hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. August 2015, A-578/2015 (geltend gemachte Verzugszinsen: ca. CHF 45'000); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2015, A-1878/2014 (geltend gemachte Verzugszinsen: ca. CHF 707'000); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 9. Juli 2015, A-1878/2014 (geltend gemachte Verzugszinsen: ca. CHF 15.5 Mio.); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 31. Juli 2015, A-1405/2014 (geltend gemachte Verzugszinsen: ca. CHF 61.5 Mio.).

⁷³ NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 41 ff.

⁷⁴ So explizit STEFAN TRECHSEL/PETER NOLL, Schweizerisches Strafrecht Allgemeiner Teil I. Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, 6. Aufl. (2004), (hiernach zitiert als „TRECHSEL/NOLL“), S. 145.

«Il est ... insupportable, dans un système entièrement dominé par le principe selon lequel la répression est fonction de la faute, que l'accuse soit reconnu coupable d'une infraction sans avoir commis la moindre faute.»⁷⁵

47. Dass Strafen insbesondere auch im Steuerrecht nicht verschuldensunabhängig erhoben werden dürfen, geht indes bereits aus früheren bundesgerichtlichen Urteilen hervor.
48. So hat das Bundesgericht bereits im oben dargestellten Tessiner Verzugszinsfall darauf verwiesen, dass Verzugszinsen, welche offensichtlich nicht bloss einen vom Gläubiger erlittenen Zinsnachteil ausgleichen, nicht ungeachtet der Ursache des Verzugs auf den unverschuldet in Verzug befindlichen Schuldner zur Anwendung gelangen dürfen. Sie dürfen auch dann nicht ohne Verschulden des Schuldners erhoben werden, wenn derartige Verzugszinsen als Strafen betrachtet werden.⁷⁶
49. Noch deutlicher haben sich die Lausanner Richter in einem wiederum den Kanton Tessin betreffenden steuerrechtlichen Urteil⁷⁷ geäußert. Strafen, welche unabhängig vom Verschulden bemessen werden, verstossen gegen das verfassungsrechtlich verankerte *Willkürverbot*. Nach dem damaligen Art. 22 des Tessiner Stempelgesetzes mussten schriftliche Verträge über Werte von mehr als CHF 1'000 auf Stempelpapier von CHF 1 für je CHF 1'000 des massgebenden Wertes abgefasst werden. Im vom Bundesgericht beurteilten Fall hat es der Abgabepflichtige indes unterlassen, einen Kreditvertrag über ein Darlehen von CHF 5 Mio. abstempeln zu lassen. Nach der im Stempelgesetz enthaltenen Strafbestimmung wurde mit einer Busse im zehnfachen Betrag der geschuldeten Steuer bestraft, wer sich in irgendeiner Weise der Pflicht zur Bezahlung der im Stempelgesetz vorgesehenen Steuer entzog. Das Bundesgericht führte aus, dass die Androhung einer Strafe, die automatisch ein Mehrfaches der geschuldeten Abgabe beträgt und die keinerlei Spielraum für die Berücksichtigung des Verschuldens, als subjektives Element, vorsieht, mit dem verfassungsmässigen Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vereinbar ist. Das Bundesgericht verkannte nicht, dass der vom Abgabepflichtigen angefochtene Entscheid mit dem klaren Wortlaut des Tessiner Stempelgesetzes in Einklang war. Dies genügte jedoch nicht, um ihm den Vorwurf der Willkür zu entziehen. Auch wenn die Strafandrohung in einem Mehrfachen der umgangenen Abgabe besteht, lässt sie gemäss Bundesgericht gewöhnlich Raum zwischen einem Minimum und einem Maximum, damit neben den objektiven Umständen auch die subjektiven Merkmale des Fiskalvergehens berücksichtigt werden können. Eine dem Wortlaut einer Norm entsprechende Auslegung ist daher willkürlich, wenn sie zu Ergebnissen führt, die vom Gesetzgeber nicht gewollt sein können und gegen das Gerechtigkeitsgefühl und den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung verstossen.⁷⁸ Diese Voraussetzungen sind nach dem höchsten Gericht insbesondere dann erfüllt, wenn die wörtliche Anwendung zu einer strikten Anwendung einer Busse im zehnfachen Betrag der geschuldeten Abgabe ohne jede Rücksicht auf das subjektive Element der Übertretung und ohne jede Möglichkeit der Herabsetzung des Betrages führt.

⁷⁵ BGE 120 IV 318, siehe hierzu insbesondere auch TRECHSEL/NOLL, wie Fn. 74, S. 145.

⁷⁶ Siehe hierzu oben Rz. 37.

⁷⁷ BGE 103 Ia 225 = Pra 1977 Nr. 199.

⁷⁸ BGE 88 I 205 = Pra 52 Nr. 24.

50. Wie bereits dargelegt, ist der EGMR in seinem Leiturteil in Sachen *A.P., M.P. und T.P. vs. Schweiz*⁷⁹ zum Schluss gekommen, dass Art. 6 Ziff. 2 EMRK, der die Vermutung der Schuldlosigkeit garantiert, verletzt werde, wenn eine gesetzliche Norm eine Bestrafung einer Person unabhängig von ihrem Verschulden vorsieht. Nach TRECHSEL/NOLL ist eine Ausnahme vom Grundsatz „keine Strafe ohne Schuld“ damit aus dem schweizerischen Strafrecht verschwunden. Wie die beiden Autoren aber feststellen, ist das Schuldprinzip dennoch immer noch nicht restlos verwirklicht.⁸⁰
51. Die Verzugszinsen, welche von der ESTV gefordert werden, wenn die Meldefristen nicht eingehalten worden sind, werden völlig losgelöst vom Verschulden der betroffenen Gesellschaft erhoben. Mit Blick auf die oben dargestellten Grundsätze verstossen sie damit gegen das Willkürverbot, das Rechtsgleichheitsgebot und Art. 6 Ziff. 2 EMRK.
52. Die erhobenen Verzugszinsen verletzen überdies den verfassungsrechtlichen Grundsatz „*nulla poena sine lege*“. Dieser gilt nach Lehre und Rechtsprechung für den gesamten Bereich des Strafrechts aller Stufen und zwar unabhängig davon, ob die allgemeinen Bestimmungen des StGB für anwendbar erklärt werden oder nicht.⁸¹ Das aus dem Grundsatz „*nulla poena sine lege*“ abgeleitete *Bestimmtheitsgebot* verlangt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Strassburger Organe, dass ein Gesetz so präzise formuliert sein muss, dass die Betroffenen ihr Verhalten danach richten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit erkennen können.⁸² Betragsmässig unbestimmte Bussen gelten nach herrschender Lehre als unzulässig.⁸³ Die Verzugszinsen werden abhängig von der Dauer des Verzugs als Zuschlag von 5% auf dem ausstehenden Verrechnungssteuerbetrag erhoben. Sie sind nach oben offen und damit unbestimmt, wie der Rekordverzugszins von CHF 61.5 Mio. eindrücklich aufzeigt. Sie verletzen damit das Bestimmtheitsgebot und erweisen sich auch in dieser Hinsicht als verfassungswidrig.
53. Die geltende Praxis führt zudem zu einer *Verletzung der Rechtsgleichheit* im Zusammenhang mit der straffreien Selbstanzeige. Gemäss Art. 67 Abs. 1 VStG findet auf Strafen, die gestützt auf das Verrechnungssteuergesetz verhängt werden, das Verwaltungsstrafrechtsgesetz Anwendung. Art. 13 VStrR sieht nun die *straffreie Selbstanzeige* vor, wenn der Täter die Widerhandlung, die eine Leistungs- oder Rückleistungspflicht begründet, aus eigenem Antrieb anzeigt, er überdies, soweit es ihm zumutbar war, über die Grundlagen der Leistungs- und Rückleistungspflicht vollständige und genaue Angaben gemacht, zur Abklärung des Sachverhalts beigetragen und die Pflicht, wenn sie ihm obliegt, erfüllt, und er bisher noch nie wegen vorsätzlicher Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt hat. Die geltende Praxis lässt eine Berufung der steuerpflichtigen Gesellschaft, welche die Nichteinhaltung der Meldefristen aus eigenem Antrieb gegenüber den Steuerbehörden offen legt, in Bezug auf die geltend gemachten Verzugszinsen jedoch nicht zu. Da die Verzugszinsen, die bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhoben werden, materiell als Strafen zu qualifizieren sind, lässt sich der Ausschluss der straffreien Selbstanzei-

⁷⁹ EGMR, Urteil vom 29.08.1997, 19958/92 — *A.P., M.P. und T.P. Schweiz*, Rz. 33, Reports 1997-V = ASA 66 (1997), S. 570 ff.

⁸⁰ So explizit TRECHSEL/NOLL, wie Fn. 74, S. 145.

⁸¹ So explizit NIGGLI/RIEDO, wie Fn. 30, S. 55 mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf Literatur und Judikatur.

⁸² Ibid. mit Hinweisen auf Literatur und Judikatur.

⁸³ Ibid. mit zahlreichen Hinweisen auf die Literatur.

ge indes nicht rechtfertigen. Die Praxis zum geltenden Recht führt zu einem offensichtlichen Wertungswiderspruch in der Verrechnungssteuerrechtsordnung. Eine verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft, welche ihr Versäumnis im Zusammenhang mit den verrechnungssteuerlichen Meldefristen gegenüber der ESTV offen legt, wird gleich „schlecht“ behandelt, wie diejenige, bei welcher die ESTV im Rahmen einer Untersuchung auf die Pflichtwidrigkeit gestossen ist. Nach der festen Spruchpraxis des Bundesgerichts verstösst ein Erlass gegen Art. 8 Abs. 1 BV, „wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird.“⁸⁴ Die auf dem geltenden Recht basierende Praxis verletzt das Gleichheitsgebot aus folgendem Grund: Der Anwendungsbereich von Art. 13 VStrR wird nach geltender Praxis auf diejenigen Bestimmungen eingeschränkt, welche im Gesetz explizit als Strafbestimmungen bezeichnet werden. Ist jedoch für die Zwecke der verfassungsrechtlichen Schranken des Strafrechts und der in der EMRK verankerten Verfahrensgarantien auf einen materiellen Strafrechtsbegriff abzustellen, sind keine sachlichen und vernünftigen Gründe ersichtlich, weshalb die straffreie Selbstanzeige nicht auch im Zusammenhang mit wegen Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen, welche eindeutig Strafcharakter aufweisen, zur Anwendung gebracht werden kann.

54. Die Verfassungswidrigkeit der infolge Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen ergibt sich damit völlig unabhängig davon, ob die ESTV ihre Praxis nach dem Bundesgerichtsurteil verfassungswidrig geändert hat.⁸⁵ Sie ist auch losgelöst von der kontrovers geführten Diskussion zu bejahen, ob ein Verzugszins von 5% in Anbetracht des seit Jahren bestehenden tiefen Zinsniveaus auf dem Geldmarkt, welches gemäss Prognosen auch in den kommenden Jahren bestehen bleiben dürfte, überhaupt noch angemessen ist. Zwar sind gemäss Bundesgericht „gewisse Abweichungen zu den jeweils geltenden Zinssätzen auf dem Geld- und Kapitalmarkt“ systemimmanent. Sie bedürfen aber der Korrektur, wenn Abweichungen über längere Zeit hinweg und in beträchtlichem Ausmass bestehen. Die auch heute noch vom Bundesgericht geforderte Orientierung an den Zinssätzen auf dem Geld- und Kapitalmarkt, haben die Lausanner Richter im Jahre 1952 dazu erwogen, in BGE 78 I 86 vom in Art. 104 Abs. 1 OR enthaltenen Zinssatz von 5% abzuweichen. Wörtlich führten sie aus:

„Der Klägerin [i.c. der Eidgenossenschaft] ist infolge der Verspätung der Rückerstattung des nicht geschuldeten Kapitals für eine entsprechende Zeitspanne dessen Nutzung entgangen. Sie hat Anspruch auf Vergütung dieses Schadens. Art. 104 Abs. 1 OR, der für das Privatrecht schematisch mindestens 5% Verzugszins vorschreibt, ist jedoch nicht anwendbar. Richtig ist vielmehr ein den Verhältnissen auf dem Geldmarkt angepasster Zinssatz. Danach sind hier 3% anwendbar.“⁸⁶

55. In der Schweiz haben Verzugszinsen im öffentlichen Recht von der Lehre bisher nicht derart viel Beachtung gefunden, wie dies beispielsweise in unserem nördlichen Nachbar-

⁸⁴ Siehe hierzu HELEN KELLER, in: Giovanni Biaggini/Thomas Gächter/Regina Kiener (Hrsg.), Staatsrecht, 2. Aufl. (2015), § 38 N 28 mit Hinweis auf BGE 131 I 1, E. 4.2.

⁸⁵ Siehe hierzu Rz. 71.

⁸⁶ BGE 78 I 86 E. 5 – Siehe hierzu auch ZÜRCHER, wie Fn. 7, S. 76.

land der Fall ist.⁸⁷ In seiner umfassenden Studie gelangte aber HANS-ULRICH ZÜRCHER zum Schluss, dass sich der Verzugszinssatz regelmässig am jeweils aktuellen Zinssatz orientieren und in der Verordnung entsprechend angepasst werden sollte.⁸⁸ Auf diese Weise liesse sich in optimaler Weise die kompensatorische Funktion erfüllen, während durch eine angemessene Erhöhung desselben zugleich auch der präventive Zweck von Verzugszinsen erreicht werden könnte. Diesem Anliegen – welches auch vom Bundesgericht anerkannt wird – wollte jüngst die Motion 12.3813 von Nationalrat Ruedi Noser „Keine Verzugszinsen mit Strafcharakter bei der Verrechnungssteuer“ Nachachtung verschaffen. Der heutige Ständerat argumentierte, dass der seit nunmehr 16 Jahren geltende Zinssatz von 5% dem heutigen Zinsumfeld in keiner Weise mehr angemessen ist. Ein Verzugszinssatz von 5% für solche Forderungen habe vielmehr pönalen Charakter. Dies sei mit dem Gesetz nicht vereinbar. Gesetzlich gerechtfertigt sei nur ein geringer Zuschlag gegenüber den aktuell gültigen Zinsen (Sicherheitsmarge). Der Libor repräsentiere das aktuelle Zinsumfeld auf geeignete Weise.

56. Der Bundesrat verschloss sich jedoch diesem Ansinnen. Er argumentierte, dass der vom Motionär verlangte Risikozuschlag von 1% in keiner Weise einen durchschnittlichen Risikozuschlag für ungesicherte kurzfristige Kredite darstelle. Die Zuschläge für Blankokredite betragen aktuell ein Vielfaches davon. Der Verzugszinssatz von 5% lasse sich in den Gesetzen und Verordnungen des Bundes bis ins vorletzte Jahrhundert zurückverfolgen und sei zu einem festen Bestandteil des Rechtssystems geworden. Der Bundesrat ist der Auffassung, dass sich der beständige und in der Vergangenheit im Durchschnitt vertretbare Zinssatz von 5% bewährt hat. Er hat damit nicht nur die gegenteilige bundesgerichtliche Rechtsprechung ausser Acht gelassen, sondern auch eine Perspektive eingenommen, die sich rechtssystematisch nicht vertreten lässt. In völliger Übereinstimmung mit der Lehre hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Zweck des Verzugszinses im öffentlichen Recht darin besteht, den Zinsverlust des Gläubigers und den Zinsgewinn des Schuldners in pauschalierter Form auszugleichen. Nimmt man die Perspektive des Staates ein, stellt sich richtigerweise die Frage, welcher Schaden dem Staat durch die verspätete Zahlung einer nicht rückerstattbaren Abgabe erwächst. Diesbezüglich ist zu beachten, dass der Staat nicht rückerstattbare Steuern erhebt, um Staatsausgaben zu finanzieren. Bei Säumnis eines Steuerpflichtigen kann ein Schaden damit auf zweierlei Weisen eintreten: Fehlen dem Staat infolge Säumnis die finanziellen Mittel, um die Staatsaufgaben zu finanzieren, besteht der Schaden im Refinanzierungszins, den der Staat für die Aufnahme des Fremdkapitals aufwenden muss. Verfügt der Staat indes trotz des Zahlungsverzugs über genügend Liquidität, kann er keine kurzfristige Kapitalanlage tätigen. Beide Zinssätze sind bedeutend tiefer als der durchschnittliche Risikozuschlag für ungesicherte kurzfristige Kredite, auf welche der Bundesrat in seiner Antwort abstellt. Der Staat verwendet die Steuereinnahmen nicht, um Privatpersonen ungesicherte kurzfristige Darlehen zu gewähren. Entsprechend kann er auch nicht einen Schaden im Umfang von Zinsen erleiden, welche bei Gewährung ungesicherter Kredite erwirtschaftet werden können.

⁸⁷ Siehe diesbezüglich die umfassenden Studien von ROMAN SEER/SINA KLEMKE, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (2013) (hiernach zitiert als „SEER/KLEMKE“), S. 11 ff. und KLAUS-DIETER DRÜEN, Ideal und Wirklichkeit der Vollverzinsung im Steuerrecht, Steuerberater-Jahrbuch 2013/2014 (2014), S. 468 ff.

⁸⁸ ZÜRCHER, wie Fn. 7, S. 73.

57. Wie SEER/KLEMKE für das deutsche Steuerrecht festgehalten haben, schiesst ein Zinssatz, der marktferne, weil zu hohe, Zinsvorteile abschöpft, über den Gesetzeszweck hinaus, welcher bei Verzugszinsen darin besteht, Zinsvorteile des Schuldners und Zinsverluste des Gläubigers in pauschalierter Form auszugleichen.⁸⁹ Zwar darf der Staat für die Abwicklung des Massenverfahrens durchaus Pauschalierungen vornehmen⁹⁰, weswegen gegen einen einheitlichen und nicht individuell angepassten Verzugszinssatz grundsätzlich nichts einzuwenden ist. Die Vereinfachung muss aber verhältnismässig sein. Der Gesetzgeber darf keinen atypischen Fall als Leitbild für eine gesetzliche Typisierung wählen, sondern muss realitätsgerecht den Durchschnittsfall als Massstab zu Grunde legen.⁹¹ Gestützt auf Art. 5 BV ist das Verhältnismässigkeitsprinzip auch im schweizerischen Steuerrecht Massstab für die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der Verzugszinshöhe. Wirft man einen Blick auf die sehr tiefen Zinssätze auf dem Geldmarkt, welche gemäss Prognosen auch in den kommenden Jahren bestehen bleiben dürften, besteht auch im Zusammenhang mit den im Verrechnungssteuerrecht erhobenen Verzugszinsen dringender Handlungsbedarf; dies gilt unabhängig von demjenigen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren.

3.5 Zwischenfazit

58. Verzugszinsen bezwecken gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung, unbekümmert um den tatsächlichen Nutzen und Schaden, den Zinsverlust des Gläubigers und den Zinsgewinn des Schuldners in pauschalierter Form auszugleichen. Nebst dem pauschalen Ausgleich von Zinsgewinn und -verlust bezweckt der Verzugszins zusätzlich eine Abgeltung des administrativen Aufwands für die verspätete resp. nachträgliche Beitragserhebung und für die Erhebung des Verzugszins selbst.
59. Eine vertiefte steuersystematische Analyse der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht offenbart, dass der Staat bei Bestehen eines vollständigen Rückerstattungsanspruchs des Empfängers der steuerbaren Leistung durch die verspätete Entrichtung gar keinen Zinsverlust erleidet. Der Grund hierfür liegt darin, dass der Staat den Rückerstattungsanspruch des Empfängers der steuerbaren Leistung nicht verzinsen muss. Die einseitige-fiskalische Verzugszinsregelung lässt sich daher nur – aber immerhin – damit begründen, dass der Zinsgewinn des säumigen Steuerschuldners auf pauschalierte Weise abgeschöpft wird. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist einer solchen Verzugszinsregelung dem Grundsatz nach nichts entgegenzuhalten. Problematisch wird der Verzugszins jedoch im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren: Sind die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt und bezahlt der Schuldner der steuerbaren Leistung dem Gläubiger die Bruttodividende, kann er gar keinen Zinsgewinn erwirtschaften. Durch die nachträgliche Erhebung der Verrechnungssteuer, welche beim Gläubiger der steuerbaren Leistung einverlangt werden muss, resultiert bei diesem bis

⁸⁹ SEER/KLEMKE, wie Fn. 87, S. 49.

⁹⁰ ADRIENNE HEIL-FROIDEVEAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. (2006), S. 63 f.; PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht: Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn (1995), S. 216.

⁹¹ SEER/KLEMKE, wie Fn. 87, S. 41 mit Verweis auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts. – In Bezug auf das schweizerische Steuerrecht siehe auch HEIL-FROIDEVEAUX, wie Fn. 89, S. 63 f.; LOCHER, wie Fn. 89, S. 216.

zur Rückerstattung durch die ESTV ein Zinsverlust, welcher von der ESTV nicht kompensiert werden muss, da sie die zurückzuerstattenden Beträge nicht verzinsen muss. In dieser Konstellation kann daher erst recht nicht von einem Zinsschaden beim Staat gesprochen werden, mit welchem die erhobenen Verzugszinsen gerechtfertigt werden könnten. Die Verzugszinsen mutieren damit zu einer echten Strafe im Sinne des in der schweizerischen Lehre vertretenen materiellen Strafrechtsbegriffs und der vom EGMR entwickelten *Engel*-Kriterien.

60. Aufgrund ihres Strafcharakters führen die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen zu folgenden Verfassungs- und Völkerrechtsverletzungen:
1. *Verstoss gegen Art. 6 Ziff. 2 EMRK, das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 BV und das Willkürverbot nach Art. 9 BV:* Die Verzugszinsen stellen Strafen dar, welche völlig unabhängig vom Verschulden erhoben werden. Verschuldensunabhängige Strafen verstossen jedoch nach der eindeutigen Rechtsprechung des EGMR und des Bundesgerichts gegen Art. 6 Ziff. 2 EMRK bzw. gegen das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot.
 2. *Verstoss gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz „nulla poena sine lege“:* Das aus dem Grundsatz „nulla poena sine lege“ abgeleitete *Bestimmtheitsgebot* verbietet betragsmässig unbestimmte Bussen. Die Verzugszinsen werden abhängig von der Dauer des Verzugs als Zuschlag von 5% auf dem ausstehenden Verrechnungssteuerbetrag erhoben. Sie sind nach oben offen und damit in verfassungswidriger Weise unbestimmt.
 3. *Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot:* Die steuerpflichtigen Gesellschaften, welche die Verletzung der Meldefristen gegenüber der ESTV freiwillig offen legen, können sich nach der Praxis zum geltenden Recht in Bezug auf die Verzugszinsen nicht auf die straffreie Selbstanzeige berufen, obgleich die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen Strafcharakter haben. Für den Ausschluss der Verzugszinsen vom Anwendungsbereich der straffreien Selbstanzeige gibt es keine sachlichen und vernünftigen Gründe, womit eine verfassungswidrige Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots vorliegt.
61. Aus gesetzgeberischer Sicht ist zu beachten, dass die heute bestehende Problematik letztlich auf die Verschärfung der Verzugszinsregelung zurückzuführen ist, welche der Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 – *nota bene* mit einer rückwirkenden Übergangsbestimmung – beschlossen hat. Als Vorbild diente dabei die Regelung im Stempelabgabenrecht. Dabei wurden die steuersystematischen Unterschiede zwischen den beiden Steuerarten völlig ausgeblendet. Sie sind aber insbesondere im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren für die Ausgestaltung einer steuersystematisch konsistenten Verzugszinsregelung entscheidend. Gemäss altem Recht konnten Verzugszinsen bei der Verrechnungssteuer nur aufgrund einer Mahnung seitens der Steuerbehörden erhoben werden. Die im Zuge des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 aufgetretenen Probleme hätten sich nicht stellen können, wenn der Gesetzgeber im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 die Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht nicht verschärft hätte.

62. Ausgehend von diesen Erkenntnissen ist im Folgenden zu prüfen, ob der Entwurf zur Änderung des Verrechnungssteuergesetzes die bestehenden Verfassungsverletzungen beseitigt. Der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen liegt dabei auf der verfassungsrechtlichen Analyse der Übergangsbestimmung, da vor allem diese im Gesetzgebungsprozess erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel ausgelöst hat.

C. VERFASSUNGSKONFORMITÄT DER VORGESCHLAGENEN ÜBERGANGSBESTIMMUNG

1. Übersicht über die vorgeschlagenen Änderungen beim Meldeverfahren

63. Nach dem derzeitigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens besteht in beiden Räten eine Mehrheit zu Gunsten einer Änderung des Meldeverfahrens. Während in Bezug auf die materiellen Normen zwischen National- und Ständerat weitgehend Einigkeit besteht, hat die vom Nationalrat unterstützte Übergangsbestimmung eine kontroverse Debatte im Ständerat ausgelöst. Die verfassungsrechtliche Analyse der Übergangsregelung setzt zumindest eine kurze Würdigung der im Parlament vorgeschlagenen Änderungen beim Meldeverfahren voraus. Dabei ist zu prüfen, ob und – falls ja – inwieweit die oben im Detail herausgeschälte, derzeit bestehende verfassungswidrige Situation durch die vorgeschlagenen Änderungen beseitigt wird.
64. Der in der parlamentarischen Beratung befindliche Gesetzesentwurf sieht Änderungen und Ergänzungen bei den Art. 20 VStG und Art. 16 Abs. 2 VStG vor.
65. In Art. 20 Abs. 2 E-VStG wird die Kompetenz des Bundesrats zur Umschreibung der Fälle des Meldeverfahrens dahingehend präzisiert, dass dieses insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zugelassen werden muss. Erfolgt 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 Art. 64 VStG dennoch gewährt, wenn die materiellen Voraussetzungen hierfür gegeben sind. Art. 16 Abs. 2^{bis} E-VStG stellt sicher, dass kein Verzugszins geschuldet ist, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen oder dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen vorliegen.
66. Gemäss Praxis zum geltenden Recht wird das Meldeverfahren bei Nichteinhaltung der Meldefrist verweigert mit der Folge, dass die Verrechnungssteuer beim Empfänger der Dividende im Nachhinein eingefordert und im Anschluss daran der ESTV überwiesen werden muss. Innerhalb von wenigen Wochen wird die Verrechnungssteuer danach dem Leistungsempfänger wieder zurückerstattet. Die zurückzuerstattenden Beträge werden aufgrund von Art. 31 Abs. 4 VStG nicht verzinst. Die vorgeschlagene Änderung in Art. 20 Abs. 2 E-VStG verhindert diesen administrativen Leerlauf, wenn von Anfang an klar ist, dass die Voraussetzungen für die Rückerstattung des Meldeverfahrens gegeben sind, während Art. 16 Abs. 2^{bis} E-VStG die verfassungswidrigen Strafzinsen beseitigt.

67. Der Bundesrat stellt sich in seiner Stellungnahme vom 5. Juni 2015⁹² zum Bericht der Wirtschafts- und Abgabekommission des Nationalrats auf den Standpunkt, dass eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen durch die heutigen gesetzlichen Bestimmungen gewährleistet sei. Die Steuerpflichtigen könnten bei Annahme der vorgeschlagenen Änderungen ihre Gesuche zur Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren künftig zeitlich unbefristet stellen. Ein solches Verfahren würde zu einer faktischen Freiwilligkeit der Deklaration der steuerbaren Leistung und somit auch der Steuerpflicht führen. Mit der von der Mehrheit vorgeschlagenen Regelung als reine Ordnungsfrist werde es faktisch keine Deklaration mehr geben, soweit die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Meldeverfahrens erfüllt sind, sondern nur noch verspätete Deklarationen resp. verspätete Geltendmachungen.⁹³
68. Die bundesrätliche Stellungnahme blendet aus, dass bei Nichteinhaltung der Meldefristen weder ein Zinsgewinn beim Schuldner der steuerbaren Leistung noch ein Zinsverlust beim Bund resultiert. Da der Schuldner der steuerbaren Leistung die gesamte Bruttodividende entrichtet, verbleibt bei ihm kein Verrechnungssteuerbetrag, der ihm einen Zinsgewinn verschaffen könnte. Ebenso wenig erzielt der Gläubiger der steuerbaren Leistung einen Zinsgewinn.⁹⁴ Die erhobenen Verzugszinsen verfolgen alleine einen präventiven und repressiven Zweck. Sie stellen verfassungswidrige Strafen dar.⁹⁵ Die Konstellation beim Meldeverfahren unterscheidet sich damit entscheidend von den vom Gesetzgeber anvisierten Situationen, in denen die verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft den von der steuerbaren Leistung abgezogenen Verrechnungssteuerbetrag mit Verspätung an die ESTV entrichtet und einen Zinsgewinn erwirtschaften kann, welcher durch die Erhebung eines Verzugszinsen in pauschalierter Form abgeschöpft wird. Entgegen der in der bundesrätlichen Stellungnahme vertretenen Auffassung, gebietet der Gleichheitssatz geradezu diesem Unterschied Rechnung zu tragen, ansonsten schiesst die Verzugszinsregelung im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren über das Ziel hinaus und mutiert zu einer Strafbestimmung. Die gesetzliche Differenzierung, wie sie im Entwurf zur Änderung des Verrechnungssteuergesetzes nunmehr vorgesehen ist, führt damit zu einer Stärkung und nicht zu einer Schwächung des Rechtsgleichheitsgebots. Der Gesetzesvorschlag verhindert durch eine sachlich begründete Differenzierung, dass die Verzugszinsen zu verfassungswidrigen Strafen mutieren.
69. Der bundesrätlichen Stellungnahme ist auch insofern zu widersprechen, als dass die Meldefristen faktisch nicht zu beachten sind. Sie bleiben – wie bis anhin – strafbewehrt. Im Regelfall dürfte eine Ordnungsbusse nach Art. 64 VStG verhängt werden, für welche Art. 7 VStrR im Übrigen ein vereinfachtes Verfahren vorsieht. Wo zusammen mit der Meldung auch die Deklaration nach Art. 38 Abs. 2 VStG zu spät erfolgt, liegt eine Steuergefährdung im Sinne von Art. 62 Abs. 1 Bst. a VStG vor. Die vorgeschlagene Änderung führt in Bezug auf die strafrechtlichen Sanktionen bei Nichteinhaltung der Meldefristen

⁹² Stellungnahme des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zum Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015 Parlamentarische Initiative betreffend Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, BBl 2015 5365, 5368.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Siehe hierzu ausführlich Rz. 44.

⁹⁵ Siehe hierzu Rz. 60.

demzufolge keine Änderung herbei.⁹⁶ Sie beseitigt aber willkürliche Strafzinsen. Die vorgeschlagenen materiellen Änderungen sind daher aus verfassungsrechtlicher Sicht in hohem Masse zu begrüßen.

70. Wie sieht die Rechtslage in Bezug auf die Übergangsbestimmung aus? Art. 70c E-VStG regelt den zeitlichen Anwendungsbereich folgendermassen:

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.

71. Die Befürworter der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung stellen sich auf den Standpunkt, dass der Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 viele Konzerne überrascht habe, da die in der Verordnung enthaltene Frist in der Vergangenheit von den Steuerbehörden wie eine Ordnungsfrist behandelt worden sei. Sie verweisen diesbezüglich

- auf den sprunghaften Anstieg der Verzugszinsen im Nachgang des Bundesgerichtsentscheids, welcher nicht stattgefunden hätte, wenn den verrechnungssteuerpflichtigen Unternehmen bewusst gewesen wäre, dass bei einer verspäteten Meldung das Recht auf Meldung verwirkt;
- auf Ausführungen ehemaliger Exponenten der ESTV, welche die Handhabung der Meldefrist im Sinne einer Ordnungsfrist bestätigen;
- auf Aussagen von Berufshaftversicherungsunternehmen, die aufzeigen, dass es vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 keine Haftpflichtfälle gegeben

⁹⁶ Freilich könnte die Grundsatzfrage aufgeworfen werden, ob in denjenigen Fällen, in denen das Meldeverfahren zur Anwendung gelangt, die Einreichung eines Deklarations- und Meldeformulars überhaupt sinnvoll ist. Denkbar wäre auch ein System, bei welchem die steuerpflichtigen Gesellschaften sauber dokumentieren, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens anwendbar sind, sodass die Steuerbehörden die Einhaltung der materiellen Voraussetzungen bei einer Steuerprüfung bei der steuerpflichtigen Gesellschaft jederzeit überprüfen können. Dem Vernehmen nach kennen etwa die Niederlande und Italien ein solches System. Für die steuerpflichtigen Gesellschaften dürfte das derzeitige System mit Bewilligungsverfahren bei grenzüberschreitenden Verhältnissen sowie Deklarations- und Meldeformularen administrativ nicht wesentlich mehr Aufwand verursachen. Für die Steuerbehörden bietet es hingegen den Vorteil, dass zumindest ein grosser Teil der Kontrollen ausserhalb einer Steuerprüfung bei der steuerpflichtigen Gesellschaft vorgenommen werden kann. Eine präventive Wirkung dürfte von den Meldeformularen hingegen kaum ausgehen, da die Empfängerin der steuerbaren Leistung bei Dividenden regelmässig den Beteiligungsabzug geltend machen können. Der Anreiz für eine Steuerverkürzung auf der Stufe der empfangenden Gesellschaft ist daher gering. Im internationalen Verhältnis dürfte es sich ähnlich verhalten, sehen doch die meisten Staaten für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen eine Freistellung vor. Immerhin ermächtigt Art. 7 der Steuerentlastungsverordnung ein Doppel des Meldeformulars den ausländischen Steuerbehörden zu übermitteln. Dieser spontane Informationsaustausch dürfte immerhin im Verhältnis zu Staaten, die keine Freistellung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppel- bzw. Mehrfachbelastung im Konzern kennen, eine präventive Wirkung bei der Bekämpfung von Steuerverkürzungen entfalten. Dem Vernehmen nach macht die ESTV aber von Art. 7 der Steuerentlastungsverordnung selten bis gar nie Gebrauch.

hat, die infolge Verletzung der Meldefristen bei der Verrechnungssteuer eingetreten sind; nach dem in Rede stehenden Bundesgerichtsentscheid sind die Schadensmeldungen hingegen sprunghaft angestiegen;

- auf zahlreiche Fälle, in denen die ESTV sowohl vor als auch nach dem Bundesgerichtsentscheid das Meldeverfahren in Kenntnis der überschrittenen Meldefrist anerkannt hat;
- auf einen vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fall, bei dem die Meldefrist klarerweise überschritten worden ist; die Verletzung der Meldefrist war für die Verweigerung des Meldeverfahrens aber nicht entscheidend;
- auf Mahnschreiben der ESTV, in denen säumige Steuerpflichtige daran erinnert wurden, dass sie die Meldung noch nachzuholen hätten;
- auf die im Nachgang des Bundesgerichtsentscheids geänderte Praxis der steuerpflichtigen Unternehmen bzw. deren Berater, die Meldung fortan nur noch mit eingeschriebener Post einzureichen;
- auf das Fehlen jeglicher Kontrollmassnahmen seitens der ESTV zur Sicherstellung der 30-tägigen Meldefristen.⁹⁷

72. Das Ziel der Übergangsbestimmung bestehe darin, die Rechtssicherheit, welche der Bundesgerichtsentscheid ausgelöst habe, und den Reputationsverlust, welcher durch die harte Gangart der ESTV entstanden sei, wiederherzustellen und die Praxis, wie sie vor dem Gerichtsentscheid wahrgenommen worden ist, fortzusetzen. In diesem Sinne liege gar keine Rückwirkung vor. Das im Gesetz enthaltene Rückerstattungsverfahren diene der Sicherstellung der rechtsgleichen Behandlung.⁹⁸ Bei den auf CHF 500 bis 600 Mio. geschätzten finanziellen Auswirkungen handle es sich folglich auch gar nicht um Ausfälle, da diese Beträge dem Staat von vornherein nicht zugestanden hätten und ihm demzufolge in diesem Umfang auch kein Zinsschaden erwachsen sei.⁹⁹

73. Die Gegner der Übergangsbestimmung machen sich die Argumentation in der bundesrätlichen Stellungnahme zu eigen. Bei der von der Mehrheit des Nationalrats beantragten Rückwirkung handle es sich um eine echte Rückwirkung, welche unzulässig sei: Die Rückwirkung sei weder zeitlich mässig noch durch triftige Gründe gerechtfertigt. Ein überwiegendes öffentliches Interesse an einer solchen Regelung sei ebenfalls nicht auszumachen. Ausserdem würde es zu stossenden rechtsungleichen Behandlungen von rechtswesentlich vergleichbaren Sachverhalten führen, würden doch bis zum 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen anders behandelt als bestrittene. Darin liege eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung. Der Bundesrat lehnt die vorgeschlagene Rückwirkung nicht nur aufgrund der oben geäusserten verfassungsrecht-

⁹⁷ Siehe hierzu ausführlich MATTEOTTI/BÜRGY/ ROTH, wie Fn. 1, S. 428 ff.

⁹⁸ Siehe hierzu Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015, Parlamentarische Initiative betreffend Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, BBl 2015 5331, 5354.

⁹⁹ Bericht WAK-N, wie Fn. 98, S. 5355.

lichen Bedenken, sondern auch aufgrund der dadurch entstehenden finanziellen Auswirkungen von mindestens CHF 500 bis 600 Mio. – abhängig vom Auftauchen weiterer unter die Bestimmung fallender Fälle – ab.¹⁰⁰

74. Aufgrund dieser Argumente ist im Folgenden zu prüfen, ob die umstrittene Übergangsbestimmung gegen das verfassungsrechtlich verankerte Rückwirkungsverbot und den Grundsatz der Gleichbehandlung verstösst.

2. Rückwirkungsverbot und Rechtsgleichheit

75. Bei der Analyse, ob eine Übergangsbestimmung das Rückwirkungsverbot verletzt, darf nicht schematisch eine Checkliste abgearbeitet werden. Vielmehr müssen stets die Grundsätze im Auge behalten werden, die das Rückwirkungsverbot leiten. Es handelt sich um den Grundsatz der Rechtssicherheit, das Rechtsgleichheitsgebot sowie das Gebot von Treu und Glauben.¹⁰¹
76. Lehre und Rechtsprechung unterscheiden zwischen echter und unechter Rückwirkung. Eine *unechte Rückwirkung* liegt einerseits bei Anwendung neuen Rechts auf zeitlich offene Dauersachverhalte, andererseits bei Anwendung des neuen Rechts nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten, wenn dabei in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abgestellt wird, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen, vor.¹⁰² Bei einer *echten Rückwirkung* wird neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat.¹⁰³
77. Nach der zur Diskussion stehenden Übergangsbestimmung soll formell neues Recht auf Sachverhalte angewendet werden, welche vor dessen Inkraftsetzung bereits vollständig abgeschlossen waren. Die Übergangsbestimmung enthält damit bei einer rein formalen Betrachtungsweise eine echte Rückwirkung.
78. Während die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig ist, wenn sie nicht in wohlerworbene Rechte eingreift und den Grundsatz des Vertrauensschutzes beachtet,¹⁰⁴ erweist sich die echte Rückwirkung als verfassungsrechtlich delikant. Sie ist grundsätzlich ausgeschlossen, weil den Betroffenen mit Blick auf das Rechtssicherheitsprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben keine Verpflichtungen auferlegt werden sollen, welche sich aus jenem Recht ergeben, das ihnen im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung noch nicht bekannt sein konnte.¹⁰⁵ Echte Rückwirkungen erweisen sich folglich als besonders problematisch und dürfen gemäss Rechtsprechung und Lehre vom Gesetzgeber

¹⁰⁰ Bericht BR, wie Fn. 92, S. 5374 f.

¹⁰¹ BETTINA BÄRTSCHI, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, ZSIS 2007, Aufsatz Nr. 4, Ziff. 2.6.5.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. (2016) (hiernach zitiert als „HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN“), N 330.

¹⁰² Siehe hierzu statt vieler HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 337 m.w.H.

¹⁰³ Siehe hierzu statt vieler HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 329 m.w.H.

¹⁰⁴ BÄRTSCHI, wie Fn. 101, Ziff. 2.6.5.1; HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 342 m.w.H.

¹⁰⁵ HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 330 m.w.H.

nur unter sehr restriktiven Bedingungen angeordnet werden. Folgende fünf Voraussetzungen sind dabei einzuhalten¹⁰⁶:

1. Es besteht eine klare formell-gesetzliche Grundlage.
2. Die Rückwirkung ist *durch triftige Gründe geboten* (öffentliches Interesse).
3. Sie bleibt *in zeitlicher Hinsicht mässig* (Verhältnismässigkeit). Dieses Erfordernis bezieht sich gemäss Bundesgericht auf Fälle, in denen das zeitliche Ausmass der Rückwirkung aus der Sicht des Betroffenen eine Rolle spielt, wie etwa bei der Festsetzung oder Änderung von Abgaben, Renten oder Besoldungsansprüchen.¹⁰⁷
4. Sie schafft *keine stossenden Rechtsungleichheiten*. Gemäss TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER wäre von einer stossenden Rechtsungleichheit zu sprechen, wenn der Rückwirkungseffekt nur einen Teil (und nicht die grosse Mehrzahl) der unter altem Recht abgeschlossenen Sachverhalte treffen würde.
5. Sie greift *in keine wohlerworbenen Rechte* ein.

79. Beim vorliegenden Gesetzgebungsprojekt stellt sich die Frage, wie es um begünstigende Rückwirkungen steht. Die herrschende Lehre erachtet diese generell als weitgehend unproblematisch. REICH führt etwa aus, dass sich nur wenige Probleme bei Gesetzesänderungen ergeben, welche die Steuerpflichtigen begünstigen.¹⁰⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN betonen, dass das Verbot der Rückwirkung seine Begründung darin findet, dass den Privaten keine Pflichten auferlegt werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen mussten. Diese Bedenken entfallen, wenn die Rückwirkung den Privaten nur Vorteile bringt, d.h. wenn ein begünstigender Erlass mit rückwirkender Kraft ausgestattet ist.¹⁰⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN streichen damit den Rechtsicherheits- und Vertrauensschutzgedanken heraus. Einigkeit besteht bei allen Autoren, welche der begünstigenden Rückwirkung positiv gegenüberstehen, dass auch die Rückwirkung begünstigender Erlasse nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen darf. Auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER stimmen der klar herrschenden Lehre zu, dass gegen eine begünstigende Rückwirkung weniger etwas einzuwenden ist. Dennoch würden die oben dargestellten Voraussetzungen (1) bis (4) für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung grundsätzlich auch für begünstigende Rückwirkungen gelten.¹¹⁰ KÖLZ und MOOR scheinen als einzige Autoren nicht zwischen belastenden und begünstigenden Normen zu differenzieren.¹¹¹ Mit Blick auf das Rechtssicherheitsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes, welche dem

¹⁰⁶ Siehe hierzu PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. (2014) (hiernach zitiert als „TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER“), § 24 N 26; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 331 m.w.H.

¹⁰⁷ BGE 101 Ia 231 E. 3c.

¹⁰⁸ MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. (2012), N 109.

¹⁰⁹ So explizit HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 101, N 334 m.w.H.

¹¹⁰ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, wie Fn. 106, § 24 N 27.

¹¹¹ ALFRED KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 1983 II, 170 f.; PIERRE MOOR, Droit administratif, Volume 1, Les fondements généraux (1994), S. 179 f. – Siehe hierzu auch eingehend MARKUS WEIDMANN, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, ASA 76 (2007/08), S. 642.

Rückwirkungsverbot zu Grunde liegen, scheint eine weitgehende Gleichschaltung, wie sie die beiden letztgenannten Autoren vornehmen, nicht sachgerecht zu sein. Die herrschende Lehre, welche in begünstigenden Rückwirkungen keine grösseren Probleme erblickt, ist daher vorzuziehen.

80. Nichtsdestotrotz scheint das Bundesamt für Justiz der Minderheitsmeinung zu folgen, welche auch in Bezug auf begünstigende Rückwirkungen eine restriktive Position einnimmt.¹¹² Im Zusammenhang mit der Legiferierung der indirekten Teilliquidation stand das Parlament vor einer ähnlichen Situation wie nunmehr im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren. Das Bundesgericht verschärfte in seinem Urteil vom 11. Juni 2004 die Praxis zur indirekten Teilliquidation, welche die ESTV sodann postwendend auf alle offenen Veranlagungen anwenden wollte, welche auch Steuerperioden erfassten, die vor dem bundesgerichtlichen Entscheid abgeschlossen waren. Das Parlament wollte diese Praxisänderung mit einer Übergangsbestimmung neutralisieren. Wie heute sind auch damals Zweifel an der Verfassungskonformität der vorgesehenen Übergangsbestimmung aufgekommen. Das Bundesamt für Justiz gelangte in seinem Bericht zum Schluss, dass der Vorschlag die Rechtsgleichheit tangiere, da nicht alle Steuerpflichtige in den Genuss des mildernden Rechts hätten kommen können. Um die Bedenken zur Rechtsgleichheit auszuräumen, wurde einerseits eine zeitliche Einschränkung der Rückwirkung ab 2001, andererseits aber eine Revisionsmöglichkeit für bereits rechtskräftige Veranlagungen desselben Zeitraums vorgeschlagen. Die zeitliche Beschränkung wurde damit begründet, dass dem Entscheid des Bundesgerichts ein Sachverhalt aus dem Jahre 1999 zu Grunde lag, mithin die Veranlagung im fünften Jahr nach Ablauf der Bemessungsperiode rechtskräftig wurde.¹¹³ Das Parlament hat die Rückwirkungsklausel aber in doppelter Hinsicht eingeschränkt. Die Revisionsmöglichkeit wurde gestrichen, sodass „nur“ offene Fälle ab der Steuerperiode 2001 rückwirkend in den zeitlichen Anwendungsbereich des neuen, mildernden Rechts kamen. Bereits abgeschlossene Fälle wurden damit diskriminiert, weswegen MARKUS WEIDMANN in seiner Analyse postuliert, dass Steuerpflichtigen, welche nur deswegen nicht in den Genuss einer rückwirkend in Kraft gesetzten begünstigenden Bestimmung gelangen, weil sie bereits vor deren Inkraftsetzung rechtskräftig veranlagt worden sind, ein Revisionsgrund unmittelbar gestützt auf Art. 8 BV eingeräumt werden sollte, wenn es sonst zu stossenden Ungleichbehandlungen der Steuerpflichtigen käme.¹¹⁴
81. Auch der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme zur parlamentarische Initiative Gasche der restriktiven Auffassung angeschlossen. Dies geschah allerdings ohne eine vertiefte Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Grundprinzipien, auf welchen das Rückwirkungsverbot basiert.¹¹⁵
82. Das Bundesgericht hat sich bisher nicht klar im Meinungsspektrum positioniert. In den Urteilen hielt es fest, dass begünstigende Rückwirkungen unproblematisch seien.¹¹⁶

¹¹² Siehe hierzu und zum Folgenden WEIDMANN, wie Fn. 111, S. 643.

¹¹³ So explizit WEIDMANN, wie Fn. 111, S. 643.

¹¹⁴ WEIDMANN, wie Fn. 111, S. 645.

¹¹⁵ Bericht BR, wie Fn. 92, S. 5374 f.

¹¹⁶ BGE 105 Ia 36 E. 3: „Soweit eine neue Haftungsordnung für den Bürger und den beteiligten Beamten gegenüber der bisherigen Regelung keine Nachteile bringt, steht es dem Gesetzgeber frei, sie auch rückwirkend zur Anwendung zu bringen; die rückwirkende Inkraftsetzung einer begünstigenden Regelung ist grundsätzlich zulässig.“; BGE 99 V 200 E. 2: „Keine

In anderen Fällen wandte es indes dasselbe Prüfungsschema wie für belastende rückwirkende Bestimmungen an.¹¹⁷ Eine vertiefte grundrechtliche Auseinandersetzung fand aber in keinem der Urteile statt. Die vermittelnde Position von TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, dass zwar gegen eine begünstigende Rückwirkung weniger etwas einzuwenden ist, nichtsdestotrotz die für belastende Rückwirkungen entwickelten Voraussetzungen grundsätzlich dennoch gelten, scheint daher die noch nicht gefestigte Praxis des Bundesgerichts am besten zu reflektieren.¹¹⁸ Im Folgenden wird die vom Nationalrat vorgeschlagene Übergangsbestimmung daher nach dem von TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER empfohlenen Prüfungsmaßstab analysiert (siehe oben Rz. 79 f.).

83. *Formell-gesetzliche Grundlage:* Dieses Erfordernis kommt hier nicht zum Zuge, da nicht ein Anwendungsakt, sondern die Rückwirkungsnorm als solche Gegenstand der Überprüfung bildet. Da die Übergangsnorm in einem formellen Gesetz enthalten ist, ergeben sich in Bezug auf diese Voraussetzung keine Schwierigkeiten.
84. *Triftige Gründe für die Rückwirkung:* Es erstaunt nicht, dass der Bundesrat, welcher der Abschaffung der Verzugszinsen bei Nichtbeachtung der Meldefristen generell sehr skeptisch gegenübersteht, auch keine triftigen Gründe für eine Rückwirkung erblickt. Die bundesrätliche Stellungnahme blendet die rechtsstaatlichen Probleme der derzeitigen Praxis indes aus. Wie im Detail aufgezeigt worden ist, erweisen sich die bei Nichtbeachtung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen in mehrfacher Hinsicht als verfassungs- und völkerrechtswidrig. Die Verzugszinsen, die bei Verletzung der Meldefristen erhoben werden, stellen Strafen dar, da sie nicht zum Zweck haben, allfällige Zinsgewinne beim Schuldner bzw. Zinsverluste beim Bund zu kompensieren. Die ohnehin problematische Verzugszinsregelung schiesst im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren evident über den gesetzgeberischen Zweck hinaus. Als Strafen verfolgen die Verzugszinsen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren alleine einen präventiven und repressiven Zweck. Wegen ihres Strafcharakters verstossen die im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren erhobenen Verzugszinsen gegen elementare verfassungsrechtliche und völkerrechtliche Schranken des Strafrechts. Sie verletzen den Grundsatz *nulla poena sine culpa*, der aus dem Rechtsgleichheits- und Willkürverbot und aus Art. 6 Ziff. 2 EMRK abgeleitet wird, sowie das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot, einen Teilgehalt des Grundsatzes *nulla poena sine lege*. Aufgrund der intensiven Diskussionen, welche im Schrifttum und an verschiedenen Weiterbildungsseminarien im Nachgang zum Bundesgerichtsurteil vom 19. Januar 2011 stattfanden, wurden zahlreiche Unternehmen dafür sensibilisiert, dass die Meldefrist eine Verwirkungsfrist und nicht eine Ordnungsfrist darstellt, wie Schrifttum und Beratungspraxis bis anhin geglaubt haben. Sie haben daher die Nichteinhaltung der Meldefristen gegenüber der ESTV freiwillig offen gelegt, worauf die ESTV in grossem Umfang Verzugszinsen in Rechnung gestellt hat. Anders ist nicht zu erklären, dass heute ein Betrag von rund CHF 600 Mio. Verzugszinsen zur Debatte steht. In zahlreichen Fällen wurde die Wesentlichkeitsgrenze im Sinne der *Engel*-Kriterien überschritten, weshalb die Gesetzesrevision gerade auch für die zahlreichen offenen Fälle von grosser Bedeutung ist. Mit der Gesetzesreform soll die derzeit verfassungs- und völkerrechtswidrige Praxis zum geltenden Recht beseitigt und die Rechtsstaatlichkeit wiederhergestellt wer-

Bedenken ergeben sich, falls sich die Gesetzesänderung in einer Verbesserung des Rechtszustandes zu Gunsten der Normadressaten erschöpft.“

¹¹⁷ BGE 138 I 189 E. 3.4; 119 Ib 103, 110 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juli 1992, StR 1992, 601 E. 2c.

¹¹⁸ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, wie Fn. 106, § 24 N 27.

den. Letztlich geht es bei der Gesetzesrevision um den Schutz fundamentaler Verfassungsgrundsätze und des Vertrauens in die schweizerische Rechtsordnung. Da insbesondere auch sehr viele multinational tätige Unternehmen von der geltenden Praxis betroffen sind, stärkt die Revision ausserdem das Ansehen der Schweiz als Unternehmens- und Investitionsstandort. Die grosse Vielzahl an Fällen, welche vom Bundesgerichtsentscheid betroffen sind, legt es nahe, dass der Gesetzgeber durch den Erlass einer generell-abstrakten Regelung den derzeitigen verfassungs- und völkerrechtlichen Missstand auf eine allgemeine und rechtsgleiche Weise für die Vergangenheit und Zukunft regelt. Gerade unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Behandlung würde eine nur auf die Zukunft gerichtete Lösung nicht befriedigen. Aufgrund dieser Überlegungen liegen genügend triftige Gründe für eine Rückwirkung der geplanten Änderungen des Meldeverfahrens und der Verzugszinsregelung im Verrechnungssteuerrecht vor.

85. Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung steht in Einklang mit dem Vorgehen des Gesetzgebers bei der Aufhebung der Erbenbussen gemäss Art. 179 DBG, die vom Gesetzgeber zu Recht als EMRK- und verfassungswidrig betrachtet worden sind. Der Gesetzgeber sah es als notwendig an, den damaligen Verstoß gegen übergeordnetes Recht rückwirkend zu beseitigen. In der Übergangsbestimmung wurde daher festgehalten, dass vor der Aufhebung von Art. 179 DBG ausgefallte Bussen nicht mehr vollstreckbar sein sollen.¹¹⁹
86. Da die Verzugszinsen, welche bei Verletzung der Meldefristen, Strafcharakter haben, sind die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze zur Anwendung zu bringen.¹²⁰ Dazu gehört der übergangsrechtliche Grundsatz der „lex mitior“, welcher sich aus Art. 2 Abs. 2 und Art. 389 Abs. 1 StGB ergibt. Gestützt auf Art. 333 Abs. 1 StGB ist er auch im Bereich des Steuerstrafrechts anwendbar.¹²¹ Seine Rechtfertigung findet der Grundsatz der lex mitior in der Billigkeit. Er ist damit Ausdruck der Gerechtigkeit. Gelangt der Gesetzgeber zum Schluss, dass ein bestimmtes Verhalten zufolge Änderung der Rechtsanschauung nicht mehr bzw. weniger strafwürdig erscheint, wäre es unbillig, eine vom alten, strengerem Recht betroffene Person nicht der nunmehr geltenden Rechtsauffassung teilhaftig werden zu lassen.¹²² Die bei Verletzung der Meldefristen erhobenen Verzugszinsen stellen – wie detailliert dargestellt worden ist – Strafen dar. Als Konsequenz davon ist es sachgerecht, wenn sich der Gesetzgeber bei der Übergangsregelung am Grundsatz der lex mitior orientiert.
87. *Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht:* Im Zusammenhang mit diesem Erfordernis ist es besonders bedeutsam, die Ziele, welche mit dem Rückwirkungsverbot verfolgt werden, nicht aus dem Auge zu verlieren. Es geht im Kern darum, dass den Privaten keine Pflichten auferlegt werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen mussten. Naturgemäss spielt die Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht daher vor allem bei belastenden Rückwirkungen eine Rolle. Entsprechend führte das Bundesgericht in BGE 101 Ia 231 E. 3c aus, dass sich dieses Erfordernis auf Fälle bezieht, in denen das zeitliche Ausmass der Rückwirkung aus der Sicht des Be-

¹¹⁹ DBG, Schlussbestimmung zur Änderung vom 8. Oktober 2004.

¹²⁰ Siehe hierzu oben Rz. 27.

¹²¹ WEIDMANN, wie Fn.111, S. 659.

¹²² ANDREAS DONATSCH/BRIGITTE TAG, Strafrecht I (2013), S. 44 f.

troffenen eine Rolle spielt oder – anders ausgedrückt – die Dauer der Rückwirkung auf die Schwere der Belastung einen direkten Einfluss hat. Freilich liesse sich in Ergänzung zur Rechtsprechung zusätzlich argumentieren, dass die Dauer der Rückwirkung nicht administrative Kosten auf Seiten der Rechtsunterworfenen und des Staats herbeiführen darf, welche in einem Missverhältnis zum Nutzen der Rückwirkung stehen. Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass sich aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 19. Januar 2011 derart viele Fälle angesammelt haben, dass es geradezu unbillig wäre, die vorgeschlagenen Erleichterungen zur Wiederherstellung eines verfassungskonformen Zustandes nur auf künftige Fälle zur Anwendung zu bringen und diejenigen Steuerpflichtigen, welche die ganze Härte der Umsetzung des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 auf alle offenen Verrechnungssteuerforderungen zu spüren bekommen haben, trotz der evidenten Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts vom zeitlichen Anwendungsbereich der begünstigenden Gesetzgebung auszuklammern. Die Rückwirkung ist nicht nur ein Gebot des Grundsatzes der *lex mitior*, dessen Anwendbarkeit sich bereits daraus ergibt, dass es sich bei den Verzugszinsen, die bei Verletzung der Meldefristen erhoben werden, um Strafen handelt.¹²³ Sie erweist sich vorliegend auch als das geeignete Instrument, um einen harmonischen und kontinuierlichen Übergang von der Situation vor dem Bundesgerichtsentscheid, aus welcher keine – zumindest keine erheblichen – Fälle bekannt geworden sind, zu derjenigen nach Inkraftsetzung der vorgeschlagenen Erleichterungen beim Meldeverfahren über die Zwischenphase nach dem Bundesgerichtsentscheid mit einer auffälligen Häufung „pathologischer“ Fälle herzustellen. Sie ist damit nicht etwa ein rechtsstaatlicher Sündenfall, sondern in der aussergewöhnlichen Situation, wie sie hier vorliegt, eine gesetzgeberische Tugend und Notwendigkeit, um das Vertrauen in die Rechtsordnung, die Rechtssicherheit und die Rechtsgleichheit zu stärken. Eine vom Gesetzgeber angeordnete Diskriminierung derjenigen Steuerpflichtigen, welche aufgrund des Bundesgerichtsurteils interne Untersuchungen in Bezug auf das Meldeverfahren durchgeführt und allfällige formelle Versäumnisse freiwillig der ESTV gemeldet haben, würde das Vertrauen in eine faire Gesetzgebung schädigen und könnte unter Umständen auch der Steuermoral abträglich sein, indem Unternehmen sich in Zukunft zwei Mal überlegen werden, ob sie fiskalische Versäumnisse freiwillig mit den Steuerbehörden bereinigen wollen.

88. *Keine Verletzung der rechtsgleichen Behandlung:* Gemäss bundesrätlicher Stellungnahme würde die vorgeschlagene Rückwirkung zu stossenden rechtsungleichen Behandlungen von rechtswesentlich vergleichbaren Sachverhalten führen, würden doch bis zum 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen anders behandelt als bestrittene. Darin liege eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung. Wie im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht dargestellt worden ist, besteht die gesetzgeberische Absicht darin, einen harmonischen und kontinuierlichen Übergang vom alten zum neuen Recht herzustellen. Der Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 stellt dabei Dreh- und Angelpunkt der Übergangsbestimmung dar. Billigkeitsüberlegungen, das Gleichbehandlungsgebot sowie das Rechtssicherheitsprinzip gebieten vorliegend eine Ausdehnung der zeitlichen Anwendbarkeit der vorgeschlagenen Milderungen beim Meldeverfahren auf diejenigen Fälle, welche als Folge des Bundesgerichtsentscheids von der ESTV aufgegriffen worden sind und aufgrund der geltenden Praxis mit verfassungswidrigen Verzugszinsen konfrontiert wurden bzw. immer noch sind. Aus der Zeit vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar

¹²³ Siehe hierzu oben Rz. 86.

2011 sind keine Fälle bekannt, in denen die ESTV Amtshandlungen vorgenommen hat, welche zu Verzugszinsforderungen führten, die im Sinne der Judikatur zu den *Engel*-Kriterien Strafcharakter hatten. Entsprechend sollte es auch keine Verzugszinsforderungen wegen Verletzung der Meldefristen geben, welche bereits vor dem Bundesgerichtsentscheid bestritten wurden. Der Wortlaut der vorgeschlagenen Übergangsbestimmung sollte daher in materieller Hinsicht nicht in einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte münden. Von einer tatsächlich bestehenden stossenden Ungleichbehandlung kann damit nicht die Rede sein. Freilich könnte die Übergangsbestimmung explizit festhalten, dass nicht nur Steuerforderungen, welche vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sind, sondern auch solche, welche bereits vor dem 1. Januar 2011 bestritten worden sind, vom zeitlichen Anwendungsbereich ausgeschlossen sind. Eine solche Änderung hätte zwar keine praktischen Auswirkungen, sie würde dem Anliegen des Bundesrats aber Rechnung tragen und auch in formaler Hinsicht zu einer rechtsgleichen Behandlung von vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzten und bestrittenen Steuerforderungen führen.

89. Die Übergangsbestimmung versucht, dem Rechtsgleichheitsgebot möglichst umfassend Nachachtung zu verschaffen. Dies dürfte der Grund gewesen sein, dass der Gesetzgebungsvorschlag denjenigen Steuerpflichtigen, welche nach dem 1. Januar 2011 Verzugszinsen bezahlt haben, einen Anspruch auf Rückerstattung der bereits bezahlten Verzugszinsen einräumt. Es wird damit verhindert, dass diejenigen Steuerpflichtigen, welche die Verzugszinsen bezahlt haben, weil sie sich ein zeitaufwändiges und hohe Kosten verursachendes Verfahren nicht leisten konnten, gegenüber denjenigen, welche die Verzugszinsforderungen bestritten haben, diskriminiert werden.
90. Zu beachten ist indes, dass die Übergangsbestimmung diejenigen Verzugszinsforderungen, welche zwar in Rechtskraft getreten, aber bei Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderungen noch nicht bezahlt worden sind, nicht explizit erwähnt. Das Rechtsgleichheitsgebot gebietet indes, dass die ESTV auch solche Verzugszinsforderungen nicht mehr vollstreckt. Eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 70c Abs. 1 E-VStG sollte sicherstellen, dass Gesellschaften, deren Verzugszinsforderungen in Rechtskraft getreten, aber nicht bezahlt worden sind, nicht benachteiligt werden. Freilich ist nicht auszuschliessen, dass die ESTV versuchen wird, die sprachliche Unschärfe der Übergangsbestimmung *pro fisco* zu interpretieren. Um jegliche Zweifel über die Auslegung der Übergangsbestimmung auszuräumen und weitere kostspielige Verfahren zu vermeiden, erweist es sich u.U. als sinnvoll die Übergangsbestimmung auch diesbezüglich zu präzisieren.
91. Um die unter Rz. 89 und 90 beschriebenen sprachlichen Unschärfen, welche aber bei einer verfassungskonformen Auslegung nicht zu stossenden Ungleichheiten führen sollten, zu beseitigen, könnte Art. 70c Abs. 1 E-VStG z.B. folgendermassen modifiziert werden:

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.

^{1bis} Noch nicht bezahlte Verzugszinsforderungen sind nicht vollstreckbar, wenn die Voraussetzungen gemäss Abs. 1 erfüllt sind.“

92. *Kein Eingriff in wohlerworbene Rechte:* Von der geplanten Übergangsbestimmung sind keine wohlerworbenen Rechte betroffen, womit auch diese Voraussetzung für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung erfüllt ist.

D. SCHLUSSFOLGERUNG

93. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die vorgeschlagene Übergangsbestimmung entgegen der bundesrätlichen Stellungnahme auf triftigen Gründen basiert, in zeitlicher Hinsicht verhältnismässig ist und auch nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten führt. Sie erweist sich damit als verfassungskonform.
94. Die mehrfachen Verstösse gegen die Verfassung und die EMRK, die bei der Umsetzung des Bundesgerichtsurteils vom 19. Januar 2011 auf der Grundlage des geltenden Rechts eingetreten sind, wiegen derart schwer, dass sie vom Gesetzgeber nicht hingenommen werden können. Gerade wegen der bestehenden Verfassungswidrigkeit und der Vielzahl von Fällen, welche als Folge des Bundesgerichtsentscheids vom 19. Januar 2011 aufgetreten sind, ist der Gesetzgeber verfassungsrechtlich gefordert, Remedur zu schaffen. Nur die vorgeschlagene Übergangsbestimmung – welche allenfalls leicht modifiziert werden kann – vermag den derzeitigen verfassungswidrigen Zustand auf einheitliche und rechtsgleiche Weise zu beheben.

* * * * *

Zürich, den 11. Juli 2016



Prof. Dr. René Matteotti