

**Rechtsgutachten betreffend Zulässigkeit der Rückwirkung der neuen Regelung der Frist
beim Meldeverfahren auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer sowie betreffend
„Strafcharakter“ der Forderung eines Verzugszinses beim Verpassen der Meldefrist**

Inhaltsverzeichnis

1.	<i>Ausgangslage und Fragestellung</i>	2
2.	<i>Zulässigkeit der Rückwirkung</i>	2
2.1.	Das Rückwirkungsverbot als Grundprinzip des Rechtsstaates	2
2.2.	Begriff der Rückwirkung	3
2.3.	Voraussetzungen der Zulässigkeit der echten Rückwirkung	4
2.3.1.	Belastende Rückwirkung	4
2.3.2.	Begünstigende Rückwirkung	5
2.4.	Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung durch die neue Regelung der Frist im Meldeverfahren der Verrechnungssteuer	9
2.4.1.	Gesetzliche Grundlage	10
2.4.2.	Rechtfertigung durch triftige Gründe	10
2.4.3.	Keine stossenden Rechtsungleichheiten	11
2.5.	Zwischenergebnis	12
3.	<i>Verzugszinspflicht</i>	13
3.1.	Funktion des Verzugszinses	13
3.2.	Gesetzliche Regelung der Verzugszinspflicht bei der Verrechnungssteuer	13
3.3.	Strafcharakter des Verzugszinses bei Verpassen der Frist für das Meldeverfahren?	14
3.4.	Zwischenergebnis	16
4.	<i>Zulässigkeit einer teilweisen Rückerstattung von Verzugszinsen</i>	16
5.	<i>Schlussfolgerungen</i>	17

1. Ausgangslage und Fragestellung

Der Gesetzesentwurf zur Parlamentarischen Initiative 13.479n Gasche (Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer) sieht eine neue Regelung für die Frist beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer vor. Nach der vom Nationalrat beschlossenen Fassung der Vorlage soll die neue Regelung zudem rückwirkend in Kraft treten.

Da der Ständerat sich in der ersten Lesung gegen diese Rückwirkung ausgesprochen hat, muss die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates sich mit dieser Differenz befassen. Sie beauftragte das Bundesamt für Justiz (BJ), die Rechtmässigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung zu prüfen. In seinem Gutachten vom 8. Februar 2016 kam das BJ zum Schluss, dass die Rückwirkung unzulässig sei, weil sie in zeitlicher Hinsicht nicht als mässig beurteilt werden könne, keine gewichtigen öffentlichen Interessen für die Rückwirkung vorlägen und sie zudem zu sachlich nicht begründbaren Ungleichheiten führe.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben hat mich beauftragt, in einem gutachtlichen Bericht zur Rechtmässigkeit der in der Vorlage des Nationalrates vorgesehenen Inkraftsetzung, zum Rechtsgutachten des Bundesamtes für Justiz vom 8. Februar 2016 und zu den Aufsätzen von Prof. René Matteotti zum gleichen Thema Stellung zu nehmen, ausserdem zur Frage, ob eine Kompromisslösung möglich wäre, die nicht mehr „Strafcharakter“ hätte, sondern beispielsweise vorsehe, dass die betroffenen Unternehmen zu 90–95 % vom geschuldeten Verzugszinsbeitrag entlastet werden.

2. Zulässigkeit der Rückwirkung

2.1. *Das Rückwirkungsverbot als Grundprinzip des Rechtsstaates*

Aus dem Rechtsstaatsprinzip, das in Art. 5 BV verankert ist, wird u.a. das Gebot der Rechtssicherheit abgeleitet. In einem Rechtsstaat ist alles staatliche Handeln an das Recht, d.h. an generell-abstrakte Normen, gebunden. Damit soll die rechtsgleiche Behandlung und die Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns gewährleistet werden.¹

¹ Walter Haller/Alfred Kölz/Thomas Gächter, Allgemeines Staatsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 452; Pascal Mahon, in: Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse,

Rückwirkende Erlasse begründen Rechte und Pflichten auf Grund von Sachverhalten, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Erlasses bereits abgeschlossen waren. Die Privaten konnten im Zeitpunkt der Verwirklichung dieser Sachverhalte nicht voraussehen, dass ihr Verhalten bestimmte Rechtsfolgen hat, sondern durften darauf vertrauen, dass es nach dem damals geltenden Recht beurteilt wird. Rückwirkende Erlasse können deshalb im Widerspruch zum Gebot der Rechtssicherheit stehen, aber auch gegen das in Art. 9 BV statuierte Vertrauensschutzprinzip und das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) verstossen.²

2.2. Begriff der Rückwirkung

Auszugehen ist vom Grundsatz, dass man sich darauf verlassen darf, ein bestimmtes Verhalten werde nach Massgabe des geltenden Rechts beurteilt, nicht nach Rechtsnormen, die erst später in Kraft treten und rückwirkend auf dieses Verhalten angewendet werden. Allerdings muss man damit rechnen, dass sich das Recht künftig ändern wird. Dauersachverhalte wie die Ausübung einer Berufstätigkeit, der Betrieb eines Gewerbes oder der Bezug einer Rente, die dem geltenden Recht entsprechen, können aus diesem Grund bei einer Änderung der Gesetzgebung neu beurteilt werden.

Lehre und Rechtsprechung unterscheiden deshalb zwischen echter und unechter Rückwirkung. *Echte Rückwirkung* liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechtes verwirklicht hat. Von *unechter Rückwirkung* wird gesprochen, wenn der Gesetzgeber auf Verhältnisse abstellt, die unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen jedoch fort dauern, ferner dann, wenn das neue Recht zwar nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten angewendet wird, dabei aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung).³

Zürich/Bâle/Genève 2003, Art. 5, N. 8; *Beatrice Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt a.M. 1983, S. 49 f.

² *Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 266 f.; *Alfred Kölz*, Intertemporales Verwaltungsrecht, in: ZSR 102/1983 II, S. 123 f.; *Weber-Dürler* (Anm. 1), S. 280 ff., je mit Hinweisen.

³ Vgl. dazu BGE 138 I 189, 193 f.; 133 II 97, 101 f.; 114 V 115, 151; 102 Ia 31, 32 f.; Urteile des Bundesgerichts 5A_123/2013 vom 10. Juni 2013, E. 5.1.; 2C_717/2015 vom 13. Dezember 2015, E. 6.4.1; 2C_84/2015 vom 3. Februar 2016, E. 5.1.; 1C_524/2014, 1C_526/2014 vom 24. Februar 2016, E. 4.1.; *Häfelin/Müller/Uhlmann* (Anm. 2), Rz. 266 ff.; *Kölz* (Anm. 2), S. 160 ff.; *Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 24, Rz. 21 ff.; kritisch zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung *Weber-Dürler* (Anm. 1), S. 284 ff.

Für die Zulässigkeit der Rückwirkung spielt zudem eine Rolle, ob die Rückwirkung *belastend* oder *begünstigend* wirkt. Im ersten Fall greift der Gesetzgeber rückwirkend in die Rechte der Privaten ein oder auferlegt ihnen neue Pflichten; im zweiten Fall stellt er die Rechtsunterworfenen gegenüber dem bisher anwendbaren Recht besser. So hat das Bundesgericht in BGE 92 I 226, 233, ausgeführt, in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre sei anerkannt, dass im Gebiete des Verwaltungsrechts die Rückwirkung von Erlassen, welche den Bürger belasten, nur zulässig sei, wenn und soweit sie mit gewissen aus der Verfassung abgeleiteten Grundsätzen vereinbar sei.

Nach Art. 70c des Entwurfs zu einer Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer in der Fassung gemäss Beschluss des Nationalrates vom 7. Dezember 2015 sind die neuen Bestimmungen betreffend Meldefrist auch auf Sachverhalte anwendbar, die vor Inkrafttreten der Änderungen eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden. Es geht also um eine *echte Rückwirkung* des neuen Rechts im Sinne der Definition unter 2.2. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich deshalb nur auf die echte Rückwirkung; auf die Prüfung der Zulässigkeit der unechten Rückwirkung wird verzichtet.

2.3. Voraussetzungen der Zulässigkeit der echten Rückwirkung

2.3.1. Belastende Rückwirkung

Wie das Bundesamt für Justiz in seinem Gutachten vom 8. Februar 2016 (Ziff. 1.2.1) zutreffend ausgeführt hat, ist die echte Rückwirkung eines belastenden Erlasses zulässig, wenn kumulativ fünf Kriterien erfüllt sind:

- Die Rückwirkung muss in einem *Gesetz* ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Gesetzes klar gewollt sein.
- Die Rückwirkung muss durch *triftige Gründe* gerechtfertigt sein. Fiskalische Gründe genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr.
- Die Rückwirkung muss *zeitlich mässig* sein. Massgebend sind die besonderen Verhältnisse der betreffenden Regelung; insbesondere die Vorausssehbarkeit der Gesetzesänderung spielt eine grosse Rolle.
- Die Rückwirkung darf *keine stossenden Rechtsungleichheiten* bewirken.
- Die Rückwirkung darf *keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte* darstellen.

Die beiden letzten Voraussetzungen haben keinen eigenständigen Gehalt, weil der Gesetzgeber in jedem Falle an das Gebot der Rechtsgleichheit und das Verbot des Eingriffs in wohlerworbene Rechte gebunden sei.⁴

2.3.2. Begünstigende Rückwirkung

Das BJ führt unter Ziff. 1.2.2 seines Gutachtens zur Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines begünstigenden Erlasses aus, das Verbot der Rückwirkung finde seine Begründung in erster Linie darin, dass den Bürgerinnen und Bürgern keine Pflichten auferlegt oder Rechte entzogen werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes nicht rechnen mussten bzw. die ihnen in jenem Zeitpunkt zustanden. Diese Bedenken würden entfallen, wenn die Rückwirkung ihnen nur Vorteile bringe. Eine begünstigende Rückwirkung sei deshalb *weniger problematisch*. Die unter Ziff. 1.2.1 genannten Voraussetzungen würden aber grundsätzlich auch für diesen Fall gelten: Eine rückwirkende Begünstigung müsse im Gesetz vorgesehen sein; sie müsse sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lassen; sie dürfe zeitlich nicht zu weit zurückgreifen und es dürfe nicht zu Verstössen gegen die Rechtsgleichheit kommen, insbesondere nicht zu einer Benachteiligung Dritter, die sich in einer vergleichbaren Lage befänden.

Diese Beurteilung ist nach meinem Dafürhalten *zu wenig differenziert*. Das BJ stützt sich u.a. auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 2. April 1993,⁵ in welchem das Gericht sich wie folgt äussert: „Eine den Adressaten begünstigende Rückwirkung ist grundsätzlich – wie eine Rückwirkung allgemein – unzulässig, ausser wenn sie ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt und in zeitlicher Beziehung mässig ist sowie sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lässt (*Alfred Kölz*, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 102 [1983], 2. Halbband, S. 171). Zudem darf die Rückwirkung begünstigender Erlasse nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen (*Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, N. 272 ff.).“ Das Bundesgericht hat die von ihm zitierten Ausführungen von *Kölz missverstanden*. Der Autor führt in seinem Referat zum Schweizerischen Juristentag 1983, S. 170/171, aus, das Bundesgericht könnte ein weiteres, heute schon bestehendes Praxiselement in die Rückwirkungsformel einbringen, „nämlich dass die rückwirkende Anwendung einer den Bürger *begünstigenden* Regelung durch den Gesetz-

⁴ Siehe dazu *Kölz* (Anm. 2), S. 169 f.

⁵ BGE 119 Ib 103, 110.

geber ausnahmsweise zulässig ist, sofern dadurch nicht Rechte Dritter oder die Rechtsgleichheit tangiert werden. Gemäss dem Hauptsatz des intertemporalen Rechts ergibt sich zwar die Unzulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung (*lex mitior*). Diese soll jedoch dennoch möglich und zulässig sein, sofern überwiegende öffentliche Interessen dafür sprechen. Die vom Bundesgericht zuweilen verlangte Voraussetzung, dass die Anwendung der *lex mitior* vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt sein muss, sollte jedoch nicht fallen gelassen werden. Ausserdem sollte die *lex mitior* ausdrücklich unter den Vorbehalt der Rechte Dritter gestellt werden.“ Erst in der von *Kölz* vorgeschlagenen modifizierten Rückwirkungsformel (S. 171) findet sich die (verkürzte) Aussage, eine die Adressaten begünstigende Rückwirkung sei unter denselben Voraussetzungen wie die (belastende) Rückwirkung und dem Vorbehalt der Rechte Dritter zulässig. Anders als das Bundesgericht ist also *Kölz* der Ansicht, die begünstigende Rückwirkung sei ausnahmsweise zulässig, wenn sie im Gesetz vorgesehen sei, überwiegende öffentliche Interessen dafür sprächen und dadurch nicht Rechte Dritter oder die Rechtsgleichheit tangiert würden. Der vom Bundesgericht falsch zitierte Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts (Autoren sind nicht Ulrich Häfelin und Walter Haller, sondern *Ulrich Häfelin* und *Georg Müller*) sprach sich schon damals für die Zulässigkeit der Rückwirkung begünstigender Erlasse aus, sofern sie nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen.⁶ Mit dem vom BJ an zweiter Stelle angeführten Urteil des Bundesgerichts vom 10. Mai 1979⁷ kann die im Gutachten vertretene Ansicht ebenfalls *nicht gestützt* werden. Das Bundesgericht führt in diesem Urteil aus: „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 ...“. Das im Gutachten zitierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007⁸ hält – anders als das BJ – fest, eine Rückwirkung solle namentlich dann möglich sein, wenn die Gesetzesänderung zur *Verbesserung des Rechtszustandes der Betroffenen* führt; auch die Rückwirkung begünstigender Erlasse dürfe aber nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen. Zutreffend ist dagegen der Verweis auf *Tschannen/Zimmerli/Müller*,⁹ die darlegen, gegen eine begünstigende Rückwirkung sei weniger einzuwenden als gegen eine belastende, doch müssten die für die Zulässigkeit der belastenden Rückwirkung geltenden Voraussetzungen *grundsätzlich auch für die begünstigende Anwendung finden*. Das im Gutachten erwähnte Werk von *René*

⁶ So auch *Häfelin/Müller/Uhlmann* (Anm. 2), Rz. 275 ff.

⁷ BGE 105 Ia 36, 40.

⁸ BVGE 2007/25 E. 3.1.

⁹ A.a.O. (Anm. 3), Rz. 27.

*Wiederkehr/Paul Richli*¹⁰ bezeichnet die rückwirkende Inkraftsetzung einer begünstigenden Regelung – unter Hinweis auf zahlreiche Urteile verschiedener Gerichte – als *grundsätzlich zulässig*, wenn sie vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet oder zumindest nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, nicht zu Rechtsungleichheiten führt und nicht in Rechte Dritter eingreift.

Von den *fünf Belegstellen*, die das BJ in Anmerkung 18 seines Gutachtens zitiert, decken sich *zwei* mit den Aussagen bezüglich Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung im Gutachten, während *drei* eher dagegen sprechen. Dazu kommen mehrere Entscheidungen und wissenschaftliche Publikationen, die vom BJ *nicht zitiert* werden, aber die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der echten Rückwirkung eines begünstigenden Erlasses ebenfalls *anders umschreiben*.¹¹ Im Wesentlichen die gleiche Meinung wie *Tschannen/Zimmerli/Müller*¹² vertreten *Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet*¹³: Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der belastenden Rückwirkung würden auch für den Fall gelten, dass die Betroffenen von der Rückwirkung profitieren; die Rückwirkung müsse allerdings nicht durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt werden, sondern es dürfe ihr weder ein öffentliches noch ein privates Interesse

¹⁰ *Wiederkehr*, in: *Praxis des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, Bern 2012, Band I, Rz. 845, 863.

¹¹ BGE 97 I 919, 924 („Es rechtfertigt sich namentlich in Fällen, wo das neue Recht für den Betroffenen günstiger ist als das alte und durch die Anwendung des ersteren nicht in wohlerworbene Rechte Dritter eingegriffen wird, eine Ausnahme von der Regel der Nichtrückwirkung zu machen“); 99 V 200, 203 („Keine Bedenken ergeben sich, falls sich die Gesetzesänderung in einer Verbesserung des Rechtszustandes zu Gunsten des Normadressaten erschöpft“); BGE 103 V 38, 41 („Il ne se présente d’ailleurs aucune difficulté lorsque la modification de la loi consiste seulement en une amélioration de la situation juridique en faveur du destinataire de la nouvelle norme“); 116 Ia 207, 214 f. („Il divieto di retroattività delle leggi che implicano, come nella fattispecie, la restrizione di diritti costituzionali [a differenza delle leggi che migliorano la situazione del cittadino...] risulta dai principi di legalità e prevedibilità“); Urteil des Bundesgerichts, 2A.228/2005 vom 23. November 2005, E. 2.2 („Gegen eine begünstigende Rückwirkung bestehen hingegen im Allgemeinen keine Bedenken“); Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006, E. 3.2 („Eine Rückwirkung soll namentlich bei begünstigenden Erlassen möglich sein“); *Jean-François Aubert*, Bundesstaatsrecht der Schweiz, Fassung von 1967, Neubearbeiteter Nachtrag bis 1994, Basel/Frankfurt a.M. 1995, Band II, Nr. 1843, FN 105 („Die Rückwirkung von für den Betroffenen günstigen Vorschriften wird eher zugelassen; sie wird häufig angewandt z.B. zur Verbesserung von Alters- und Hinterlassenenrenten“), Nr. 1795^{bis} („Das neue Gesetz darf keine Rückwirkung haben, falls es dem Einzelnen Lasten auferlegt“); *Bernhard Ehrenzeller/Roger Nobs*, St. Galler Kommentar zu Art. 141, Rz. 16 („Bei begünstigenden Erlassen ist eine Rückwirkung zulässig“); *André Grisel*, Traité de droit administratif, Band I, Neuchâtel 1984, S. 148; *Ivo Hangartner*, Grundzüge des Schweizerischen Staatsrechts, 2. Band, Zürich 1982, S. 207 (Rückwirkende Erlasse, „welche die Privaten belasten, verstossen in der Regel gegen den in Art. 4 BV verankerten Grundsatz des Vertrauensschutzes“); *Max Imboden/René A. Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Auflage, Basel 1976, Band I, Nr. 16B II., unter Hinweis auf AGVE 1973, S. 429 f. („Begünstigende rückwirkende Gesetze sind, von der Rechtssicherheit her betrachtet ... unbedenklich“); *Thierry Tanquerel*, Manuel de droit administratif, Genève/Zürich/Bâle 2011, n° 421 („Lorsque la règle rétroactive vise à conférer de nouveaux avantages à ces derniers, elles sont en principe également applicables ..., mais seul les conditions de la base légale et de l’égalité de traitement ont alors une portée pratique, dans la mesure en tous cas où la nouvelle règle ne porte pas atteinte au droit des tiers“); *Piermarco Zen-Ruffinen*, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2. Auflage, Basel 2013, N 177, der als Voraussetzung für die Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung nur das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage sowie die Beachtung des Gleichbehandlungsgebots nennt.

¹² Siehe dazu vorne, bei Anm. 3.

¹³ *Droit administratif*, Volume I, Berne 2012, S. 201 ff.

entgegenstehen.¹⁴ Es ist offensichtlich, dass die vom BJ in seinem Gutachten vertretene Auffassung zur Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung *nicht unbestritten* ist. Man kann sogar sagen, dass Lehre und Rechtsprechung *überwiegend anderer Ansicht* sind als das BJ.

Die begünstigende Rückwirkung von Erlassen *verstösst nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes*, der einen Anspruch der Privaten begründet, in ihrem berechtigten Vertrauen in das Verhalten der Behörden geschützt zu werden.¹⁵ Werden die Privaten durch die Rückwirkung eines Erlasses besser gestellt, so spielt dieser Schutz keine Rolle. Eine begünstigende Rückwirkung kann im Widerspruch zum *Grundsatz der Rechtssicherheit* stehen, der mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes eng verwandt, aber nicht identisch ist. Der Grundsatz von Treu und Glauben im öffentlichen Recht schützt das *individuelle Vertrauen* der Privaten, das diese in einem konkreten Fall aus ganz bestimmten Gründen in ein Verhalten der Behörden haben, während die Rechtssicherheit allgemein dazu dient, die *Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Beständigkeit des Rechts* zu gewährleisten.¹⁶ Die Rechtssicherheit wird bei jeder Änderung des Rechts tangiert, unabhängig davon, ob sie zurückwirkt oder nicht, und ob eine allfällige Rückwirkung belastend oder begünstigend ist. Aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der sowohl Bestimmtheit und Voraussehbarkeit als auch Stabilität und Kontinuität des Rechts verlangt, und der mit anderen Verfassungsnormen und -prinzipien kollidieren kann, folgt insbesondere, dass Änderungen des Rechts im Allgemeinen und rückwirkende Änderungen im Besonderen *nicht ohne triftigen Grund* erfolgen sollen.¹⁷ Dass der Gesetzgeber beim Erlass von Normen das öffentliche Interesse wahren und nicht ohne sachlichen Grund differenzieren darf, ergibt sich bereits aus Art. 5 Abs. 2 und 8 BV. Zu prüfen ist deshalb sowohl bei der belastenden wie bei der begünstigenden Rückwirkung, ob sie durch ein *ausreichendes Interesse gerechtfertigt* ist. Ebenso muss die begünstigende Rückwirkung in einem Gesetz vorgesehen sein, weil es sich dabei – wie im Gutachten des BJ zutreffend dargelegt – um eine wichtige Bestimmung im Sinne von Art. 164 Abs. 1 BV handelt. Überdies darf die begünstigende Rückwirkung (wie die belastende) *keine stossenden Rechtsungleichheiten* bewirken und *nicht in wohlerworbene Rechte eingreifen*. Nach meinem Dafürhalten muss dagegen die begünstigende Rückwirkung – anders

¹⁴ Die Autoren wollen zudem milderes Recht dann rückwirkend anwenden, wenn die infrage stehende Entscheidung den Charakter einer Sanktion hat.

¹⁵ Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), Rz. 624, mit Hinweisen.

¹⁶ Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), Rz. 625, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Weber-Dürler (Anm. 1), S. 47 ff.

¹⁷ Weber-Dürler (Anm. 1), S. 52, die für die Lösung des Konflikts zwischen den verschiedenen Normen oder Prinzipien eine wertende Abwägung fordert.

als die belastende – die *Voraussetzung der zeitlichen Mässigkeit nicht erfüllen*.¹⁸ Die Rechtssicherheit stellt nur dann eine Schranke dar, wenn die begünstigende Norm so weit zurück wirkt, dass die Sachverhalte nicht mehr zuverlässig festgestellt und beurteilt werden können.

2.4. *Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung durch die neue Regelung der Frist im Meldeverfahren der Verrechnungssteuer*

Nach Art. 20 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21) kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist. Die Verordnung über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV) vom 19. Dezember 1966 (SR 642.211) regelt die Voraussetzungen und das Verfahren der Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt Steuerentrichtung in den Art. 24 ff. näher. Art. 26a VStV sieht ein spezielles Verfahren für die *Meldung statt Steuerentrichtung bei Dividenden im Konzernverhältnis* vor. Die Frist für die Einreichung des Gesuchs um Bewilligung des Meldeverfahrens beträgt 30 Tage nach Fälligkeit der Dividende (Art. 26a Abs. 2 VStV). Nach der *neuesten Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts* handelt es sich nicht um eine Ordnungs-, sondern um eine *Verwirkungsfrist*. Wird sie nicht eingehalten, so ist es nicht mehr möglich, die Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der Steuer zu erfüllen; zudem ist ein Verzugszins geschuldet.

Diese Rechtslage gab Anlass zur *Revision des Verrechnungssteuergesetzes*, das in Art. 20 Abs. 3 neu ausdrücklich festhalten soll, dass *das Meldeverfahren auch dann bewilligt* wird, wenn die Deklaration der steuerbaren Leistung, das Gesuch um Meldung oder die Meldung *nicht rechtzeitig* erfolgt sind; vorbehalten bleibt die Erhebung einer Ordnungsbusse. Diese neue Regelung soll nach Art. 70c des Entwurfs zu einer Revision des VStG *rückwirkend* auch auf Sachverhalte angewendet werden, die vor Inkrafttreten der Änderung eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung oder die Verzugszinsforderung sei verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden. Zudem ist vorgesehen, dass auf Gesuch der bereits bezahlte

¹⁸ Anders noch mein Kommentar zu Art. 4a BV, in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/René Rhinow/Dietrich Schindler (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung, Überarbeitung 1995, Basel/Frankfurt a.M./Zürich/Bern 1995, Rz. 75, wo ich die Rückwirkung von begünstigenden Erlassen als zulässig bezeichnet habe, wenn sie gesetzlich vorgesehen und zeitlich mässig ist.

Verzugszins ohne Vergütungszins zurückerstattet wird, wenn die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Art. 16 Abs. 2^{bis} erfüllt.

Die neue Regelung stellt offensichtlich eine *Verbesserung der Rechtslage* der Steuerpflichtigen dar, die rückwirkend angewendet werden soll.

2.4.1. Gesetzliche Grundlage

Die Rückwirkung soll in den Übergangsbestimmungen zur Änderung des VStG (Art. 70c) ausdrücklich statuiert werden. Die erste Voraussetzung der Zulässigkeit für eine (begünstigende) Rückwirkung ist damit erfüllt.

2.4.2. Rechtfertigung durch triftige Gründe

Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der Steuer dient dazu, *unnötige Umtriebe oder offenbare Härten zu vermeiden* (Art. 20 VStG). Bei Dividendenausschüttungen im Konzernverhältnis geht es insbesondere darum, einen *vorübergehenden Liquiditätsabfluss sowie einen Zinsverlust* auf dem einbezahlten Betrag zu vermeiden; sie stellt also auch ein *Element der Wirtschaftsförderung* dar. Die Regelung, wonach das Verpassen der Meldefrist nicht zum Verlust des Anspruchs auf das Meldeverfahren führt, trägt zur Erreichung dieser Ziele bei und liegt deshalb *im öffentlichen Interesse*. Das gilt auch für die *rückwirkende Anwendung* dieser Bestimmung, die dem Interesse der Wirtschaftsförderung zuwiderlaufende Folgen einer Auslegung der Regelung über die Meldefrist als Verwirkungsfrist beseitigt. Die Begründung des BJ, die Rückwirkung diene primär den finanziellen Interessen der Steuerpflichtigen, nicht aber gewichtigen öffentlichen Interessen, überzeugt nicht. Nach meiner Ansicht liegt ein *triftiger Grund* vor, um die unerwünschten Konsequenzen der Qualifizierung der Meldefrist als Verwirkungsfrist rückwirkend zu beseitigen.

Es trifft auch nicht zu, dass es unter dem Gesichtswinkel der *Gewaltenteilung* bedenklich ist, die Folgen eines Urteils des Bundesgerichts durch den Erlass einer rückwirkenden Norm zu korrigieren. Der Gesetzgeber ist nicht nur befugt, sondern vielmehr gehalten, die von ihm erlassenen Normen zu ändern, wenn er feststellt, dass deren Anwendung durch die Gerichte zu Auswirkungen führen, die er nicht beabsichtigt hat. Eine solche Kontrolle der Wirkungen und Korrektur von Mängeln der Gesetzgebung ist Bestandteil des Gesetzgebungsprozesses; die bei der Rechts-

anwendung von den Gerichten und anderen Behörden festgestellten Mängel des geltenden Rechts sind oft Anlass dazu, die infrage stehenden Regelungen zu revidieren.¹⁹ Ein Verstoss gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung, wie ihn das BJ rügt, würde nur dann vorliegen, wenn der Gesetzgeber rechtskräftige Gerichtsurteile durch eine Gesetzesrevision aufheben oder ändern würde.

2.4.3. Keine stossenden Rechtsungleichheiten

Nach dem Gutachten des BJ liegt eine stossende Rechtsungleichheit vor, weil lediglich ein sehr geringer Teil der meldeberechtigten Steuerpflichtigen in den Genuss der Rückwirkung käme. Eine solche sieht das BJ auch darin, dass steuerpflichtige Personen, deren Steuerforderung vor dem Jahr 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sind, nicht von den günstigeren Bestimmungen profitieren könnten. Dies hätte zur Folge, dass zwei Steuerforderungen unterschiedlich behandelt würden, die im gleichen Jahr entstanden seien, deren unterschiedliche Bearbeitungsdauer aber dazu geführt habe, dass die eine noch vor 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sei, die andere aber erst nachher. Sachliche Gründe für diese unterschiedliche Behandlung seien nicht ersichtlich.

Diese Argumentation überzeugt ebenfalls nicht. Es trifft zwar zu, dass es zu einer Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen kommt, weil die Steuerforderungen oder die Verzugszinsforderungen, die vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sind, von der Rückwirkung ausgenommen werden. *Jede zeitlich oder sachlich begrenzte Rückwirkung führt jedoch zu Ungleichbehandlungen.* Ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot liegt nur dann vor, wenn ein Erlass hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein *vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich* ist.²⁰ Dem Gesetzgeber bleibt bei der Beurteilung dieser Frage, ob ein solcher Grund vorliegt, ein *weiter Spielraum*.²¹

Die Begrenzung der Rückwirkung auf Steuer- oder Verzugszinsforderungen, die erst nach dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden sind, wird im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015 betreffend Parlamentarische Initiative

¹⁹ Vgl. dazu Georg Müller/Felix Uhlmann, Elemente einer Rechtssetzungslehre, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 176 ff.

²⁰ BGE 137 V 121, 125; 134 I 23, 42 ff.; 127 I 185, 192.

²¹ BGE 123 I 1, 7; siehe auch BGE 138 I 321, 324; 138 I 265, 267; 138 I 225, 229 f.

Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer²² damit begründet, dass der Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011,²³ mit welchem die 30-tägige Frist zur Einreichung des Gesuchs um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer als Verwirkungsfrist bezeichnet wurde, zu einer Vielzahl von Fällen geführt habe, in welchen die Eidgenössische Steuerverwaltung den Anspruch auf das Meldeverfahren als verwirkt erklärt und die Verrechnungssteuer im ordentlichen Verfahren erhoben habe, wodurch zusätzlich sehr hohe Verzugszinsen angefallen seien. Diese Folgen des Urteils des Bundesgerichts sollen mit der Rückwirkung beseitigt werden. Es ist zwar *umstritten*, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung die Meldefrist vor dem Urteil des Bundesgerichts ebenfalls bereits als Verwirkungs- oder nur als Ordnungsfrist behandelt hat.²⁴ Immerhin scheint festzustehen, dass das Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 *Abklärungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und eine grosse Zahl von Deklarationen und Gesuchen um Bewilligung des Meldeverfahrens ausgelöst* hat; einige Verfahren sind heute noch hängig. Der Gesetzgeber darf im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit nach meiner Ansicht diese Situation zum *Anlass für eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen* nehmen.

2.5. Zwischenergebnis

Die begünstigende Rückwirkung, wie sie Art. 70c des Entwurfs zu einer Revision des VStG vorsieht, ist zulässig. Sie wird in einem Bundesgesetz ausdrücklich angeordnet, liegt im öffentlichen Interesse und schafft keine stossenden Rechtsungleichheiten. Die Frage, ob die Rückwirkung in zeitlicher Hinsicht mässig sei, stellt sich nicht, wenn sie zu einer Begünstigung der Betroffenen führt. Die neue Regelung wirkt nicht so weit zurück, dass die von ihr erfassten Sachverhalte nicht mehr zuverlässig erhoben und beurteilt werden können.

Es muss allerdings betont werden, dass aus der Zulässigkeit der Rückwirkung begünstigender Erlasse nicht auf einen Anspruch auf Rückwirkung solcher Erlasse geschlossen werden darf.²⁵

²² BBl 2015 5331, 5355.

²³ Urteil 2C_756/2010.

²⁴ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1878/2014, E. 6.; René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, in: ASA 80, S. 469 ff., 476 ff.; René Matteotti/Dominik Bürgy/Philipp Roth, Fristen beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in: Der Schweizer Treuhänder 2015, S. 424 ff.; AB 2015 N 1099 f. [Maier, Kommissionssprecher], 1102 f. [Aeschi], 1103 [Widmer-Schlumpf], 1107 [Widmer-Schlumpf]; AB 2015 S 1024 [Schmid, Sprecher der Kommission], 1026 f. [Widmer-Schlumpf]; Protokoll der Sitzung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 16. Februar 2016, S. 4 [Noser].

²⁵ BGE 134 I 257, 261; 99 V 200, 203.

3. Verzugszinspflicht

3.1. Funktion des Verzugszinses

Der Verzugszins dient dazu, den *Schaden auszugleichen*, welcher dem Gläubiger entsteht, wenn der Schuldner eine Geldforderung nicht rechtzeitig erfüllt. Der Schuldner hat mit Beginn des Verzuges den geschuldeten Betrag so zu verzinsen, wie wenn der Gläubiger ihn erhalten und zinsbringend angelegt hätte.²⁶ Die Verzugszinspflicht hat auch präventive Wirkung: Sie soll den Schuldner veranlassen, seine Leistung rechtzeitig zu erbringen. Da sie unabhängig vom Verschulden besteht, stellt sie dagegen *keine Strafe* dar.

Öffentlich-rechtliche Geldforderungen sind – ebenso wie privatrechtliche – mit Beginn des Verzuges grundsätzlich zu verzinsen, es sei denn, das Gesetz schliesse eine entsprechende Pflicht aus.²⁷

3.2. Gesetzliche Regelung der Verzugszinspflicht bei der Verrechnungssteuer

Nach Art. 16 Abs. 2 VStG ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, *ohne Mahnung* ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt.

Die Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) sieht in Art. 1 vor, dass der Verzugszins, der nach Art. 16 Abs. 2 VStG bei verspäteter Entrichtung der Steuer geschuldet wird, ab 1. Januar 1997 jährlich 5 % beträgt.

Die Fälligkeit tritt gemäss Art. 16 Abs. 1 VStG auf Zinsen von Kassenobligationen und Kundenguthaben bei inländischen Banken oder Sparkassen 30 Tage nach Ablauf jedes Geschäftsvierteljahres für die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Zinsen ein, auf den übrigen Kapitalerträgen und auf den Lotteriegewinnen *30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung* und auf Versicherungsleistungen 30 Tage nach Ablauf jedes Monats für die in diesem Monat erbrachten Leistungen.

²⁶ Siehe dazu BGE 131 III 12, 22, mit Verweisungen.

²⁷ Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), Rz. 156 ff., mit Hinweisen.

Für die hier infrage stehenden Kapitalerträge (Dividenden) sieht Art. 12 Abs. 1 VStG vor, dass die Steuerforderung im Zeitpunkt entsteht, in dem die *steuerbare Leistung fällig* wird. Daraus folgt, dass der Verzugszins ohne Mahnung vom dreissigsten Tag nach der Fälligkeit der Dividenden an geschuldet ist.

Diese Regelung entspricht dem sog. *Selbstveranlagungsprinzip*, welches das Verrechnungssteuerrecht beherrscht. Die Steuerpflichtigen, d.h. die Schuldner der nach Art. 4 VStG steuerbaren Leistung, haben sich unaufgefordert bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die *Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung* der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem *Steuerpflichtigen* auferlegt.²⁸

3.3. *Strafcharakter des Verzugszinses bei Verpassen der Frist für das Meldeverfahren?*

Von einzelnen Autoren wird die Auffassung vertreten, Verzugszinsen stellen im Kontext des Meldeverfahrens eine Strafe dar, deren Bemessung in verfassungswidriger Weise unabhängig vom Verschulden erfolge.²⁹ Angesichts der Höhe der Verzugszinsforderungen – in Einzelfällen sollen mehrere 100 Millionen Franken in Rechnung gestellt worden sein – kann in der Tat der Eindruck entstehen, es handle sich nicht um einen Ausgleich für Zinsen, die dem Bund entgangen sind, sondern um eine *Sanktion für die Missachtung einer gesetzlichen Pflicht*. Allerdings geht es in diesen Fällen um sehr hohe Steuerforderungen, die vor langer Zeit von Gesetzes wegen entstanden und innert 30 Tagen fällig geworden sind, was automatisch – ohne Mahnung – zu Verzugszinsforderungen geführt hat.³⁰

Der Verzugszins ist eine *pauschale Entschädigung*, die nicht nach dem im konkreten Fall entstandenen Schaden bemessen wird; nach Art. 104 Abs. 1 OR hat der Schuldner, der mit der Zahlung einer Geldschuld im Verzug ist, Verzugszinse zu 5 % für das Jahr zu bezahlen, selbst wenn die vertragsmässigen Zinsen weniger betragen. Art. 106 Abs. 1 OR sieht vor, dass der Gläubiger, der einen grösseren Schaden erlitten hat, als ihm durch die Verzugszinsen vergütet wird, vom Schuldner auch den Ersatz dieses Schadens verlangen kann, wenn der Schuldner nicht

²⁸ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010, E. 2.1.

²⁹ *Matteotti/Bürgy/Roth* (Anm. 24), S. 423; ebenso *René Matteotti*, Verfassungswidrige Strafzinsen belasten Wirtschaft, Finanz und Wirtschaft, vom 7. April 2015.

³⁰ Siehe dazu vorne, 3.2.

beweist, dass ihm keinerlei Verschulden zur Last fällt. Dazu kommt, dass die Verzugszinspflicht auch dazu dient, den Schuldner zu veranlassen, seine Leistung rechtzeitig zu erbringen. Diese Wirkung kann nur eintreten, wenn der Verzugszins eine gewisse Höhe hat.

Im Beitrag von *Matteotti/Bürgy/Roth* wird im Zusammenhang mit dem angeblichen Strafcharakter der Verzugszinsen auf BGE 103 Ia 225 verwiesen.³¹ In diesem Urteil ging es um die Auslegung einer Bestimmung des Stempelsteuergesetzes des Kantons Tessin, die vorsah, dass diejenigen, welche sich der Verpflichtung zur Bezahlung der im Gesetz vorgesehenen Steuer entziehen, mit einer Busse bestraft werden, die das Zehnfache der hinterzogenen Steuer, mindestens aber CHF 20.-- beträgt. Das Bundesgericht bezeichnete eine Auslegung dieser Vorschrift als willkürlich, wenn bei der Festlegung der Busse den konkreten Umständen des Einzelfalles nicht Rechnung getragen werde und keine Möglichkeit bestehe, den Betrag herabzusetzen. Das Urteil betraf also *eine vom Gesetzgeber festgelegte Geldstrafe*, deren Höhe in verfassungswidriger Weise bemessen worden war. Den Verzugszinsen, die nach Art. 16 Abs. 2 VStG geschuldet sind, kommt dagegen wie dargelegt keine Straf-, sondern eine Schadenersatzfunktion und eine präventive Wirkung zu. Auch aus einem allfälligen *Missverhältnis zwischen der Höhe der Verzugszinsen und dem geschuldeten Steuerbetrag* kann nicht abgeleitet werden, es handle sich dabei um Strafen im Rechtssinne.

Es mag zwar befremden, dass Verzugszinsen in mehrfacher Millionenhöhe bezahlt werden müssen, wenn Verrechnungssteuern nicht rechtzeitig entrichtet bzw. gemeldet werden, dies umso mehr, als die Empfänger der steuerbaren Leistungen nach Art. 21 ff. VStG unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Rückerstattung der ihnen von den Schuldnern abgezogenen Verrechnungssteuer haben. Das ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei den Verzugszinsen nicht um Strafen handelt, die nach Massgabe des Verschuldens im konkreten Fall zu bemessen sind. Es könnte sich höchstens die Frage stellen, ob die Regelung der Verzugszinsen im VStG, in der Verordnung über die Verrechnungssteuer sowie in der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern gegen das *Willkürverbot* oder gegen das *Prinzip der Verhältnismässigkeit* verstösst, soweit es um die Verrechnungssteuer auf Dividenden im Konzernverhältnis geht. Qualifiziert man – wie das Bundesgericht und das Bundesverwaltungsgericht – die Meldefrist als Verwirkungsfrist, so dürfte es kaum möglich sein, eine solche Verfassungsverletzung nachzuweisen, weil die Verpflichtung zur Leistung von Verzugszinsen nach Eintritt der Fällig-

³¹ A.a.O. (Anm. 24), FN 16.

keit der Steuerforderung ohne Mahnung die Folge des Systems der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer ist.

3.4. Zwischenergebnis

Die Erhebung eines Verzugszinses im Falle des Meldeverfahrens stellt keine Strafe dar. Dass der Verzugszins ohne Rücksicht auf das Verschulden der Steuerschuldner festgelegt wird, ist deshalb nicht verfassungswidrig. Die Regelung des Verzugszinses im Verrechnungssteuerrecht lässt sich m.E. auch mit dem Willkürverbot und dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbaren.

4. Zulässigkeit einer teilweisen Rückerstattung von Verzugszinsen

Nach Art. 70c Abs. 2 des Entwurfs zu einer Revision des Verrechnungssteuergesetzes in der Fassung gemäss Beschluss des Nationalrates vom 7. Dezember 2015 wird auf Gesuch der steuerpflichtigen Person der bereits bezahlte Verzugszins ohne Vergütungszins zurückerstattet, wenn sie die Voraussetzungen nach Art. 16 Abs. 2^{bis} erfüllt. Diese Regelung kann man als *begünstigende Rückwirkung* betrachten, da sie vor dem Inkrafttreten der Gesetzesrevision abgeschlossene Sachverhalte erfasst und es den steuerpflichtigen Personen ermöglicht, die Wirkungen von rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen rückgängig zu machen. Sie sind nach dem Gesagten³² zulässig. Wie dort ebenfalls ausgeführt besteht allerdings *kein Anspruch* auf die begünstigende Rückwirkung. Der Gesetzgeber ist mit anderen Worten nicht verpflichtet, die rückwirkende Begünstigung vorzusehen und kann sie insbesondere auch *bloss teilweise gewähren*. Er ist dabei allerdings an die Verfassung, insbesondere an das Gebot der Gleichbehandlung und das Willkürverbot, gebunden.

Daraus folgt, dass es zulässig wäre, die Rückerstattung *nur für einen Teil der bezahlten Verzugszinsen* zu erlauben. Eine andere Möglichkeit bestünde darin, die Rückerstattung von der Entrichtung einer Ordnungsbusse für das Verpassen der Meldefrist abhängig zu machen.

³² Vorne, Ziff. 2.4. und 2.5.

5. Schlussfolgerungen

- 5.1. Eine begünstigende Rückwirkung ist zulässig, sofern sie in einem Gesetz vorgesehen ist, durch triftige Gründe gerechtfertigt wird und nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten führt. Die Voraussetzung der zeitlichen Mässigkeit der Rückwirkung muss – entgegen der im Gutachten des BJ vertretenen Auffassung – nicht erfüllt sein.
- 5.2. Die im Entwurf zu einer Revision des Verrechnungssteuergesetzes vorgesehene Rückwirkung der Neuregelung der Frist im Meldeverfahren erfüllt diese Voraussetzungen. Sie beruht auf einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage, liegt im öffentlichen Interesse der Wirtschaftsförderung und verstösst nicht gegen die Rechtsgleichheit. Sie erfasst keine so weit zurückliegenden Sachverhalte, dass diese nicht mehr zuverlässig festgestellt und beurteilt werden könnten, widerspricht also auch nicht dem Gebot der Rechtssicherheit.
- 5.3. Die Verpflichtung, bei Verpassen der Frist für die Meldung statt Steuerentrichtung bei Dividenden im Konzernverhältnis einen Verzugszins von 5 % nach Eintritt der Fälligkeit der Steuerforderung zu entrichten, stellt keine Strafe im Rechtssinne dar. Vielmehr geht es um einen pauschalen Schadensausgleich für die dem Bund entgangenen Zinsen; überdies sollen Verzugszinsen den Steuerschuldner dazu veranlassen, die geschuldeten Leistungen rechtzeitig zu erbringen. Die Erhebung von Verzugszinsen ohne Rücksicht auf das Verschulden des Steuerschuldners verstösst deshalb nicht gegen die Verfassung. Da es sich bei der Verrechnungssteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, steht die gesetzliche Regelung der Verzugszinsen nicht im Widerspruch zum Verhältnismässigkeitsprinzip und zum Willkürverbot. Das gilt auch beim Verpassen der Frist zur Meldung von steuerbaren Dividenden im Konzernverhältnis, sofern diese Frist – wie in den Urteilen des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts festgestellt – eine Verwirkungsfrist darstellt.
- 5.4. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich nicht verpflichtet, eine (begünstigende) Rückwirkung vorzusehen. Er ist deshalb auch befugt, die Rückwirkung nur teilweise zu statuieren, sofern er sich dabei im Rahmen der Verfassung hält und insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot beachtet. Es wäre daher zulässig, die Rückerstattung von bereits bezahlten Verzugszinsen wie in Art. 70c des Entwurfs zu einer Revision des Verrech-

nungssteuergesetzes nur für einen Teilbetrag vorzusehen oder von der Entrichtung einer Ordnungsbusse für das Verpassen der Meldefrist abhängig zu machen.

5018 Erlinsbach, 8. Juni 2016

(Prof. Dr. iur. Georg Müller)