



Urteil vom 28. Januar 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____ AG,

vertreten durch Dr. iur. Daniel Schär und Barbara Stötzer,
rabaglio schär, Forchstrasse 5, Postfach 1260, 8032 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Verzugszins).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend Steuerpflichtige oder Gesellschaft) wurde am 7. Dezember 2006 im Handelsregister eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt (...). Das Aktienkapital der Gesellschaft beträgt Fr. 100'000.- und ist aufgeteilt in 100'000 vinkulierte Namenaktien zu Fr. 1.-.

B.

Am 30. Juni 2010 beschloss die ordentliche Generalversammlung der Gesellschaft für das Geschäftsjahr 2009 die Ausschüttung einer Dividende in der Höhe von Fr. 25'000'000.-- (nachfolgend auch Dividende 2009) an ihre Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz.

C.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2012 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) der Gesellschaft mit, sie habe anlässlich einer Kontrolle der Jahresrechnung 2009 der Gesellschaft festgestellt, dass diese eine Dividende von CHF 25'000'000.-- ausbezahlt habe. Die Dividende 2009 sei gegenüber der ESTV bis anhin jedoch weder deklariert, noch sei die entsprechende Verrechnungssteuerschuld beglichen worden. Da die Gesellschaft ihrer Deklarationspflicht nicht nachgekommen sei, könne zum jetzigen Zeitpunkt ein allfälliges Gesuch um Meldung anstelle der Steuerentrichtung gemäss Formular 108 (recte Formular 106) nicht mehr genehmigt werden. Die ausgeschüttete Dividende 2009 sei mittels Formular 103 zu deklarieren und der geschuldete Verrechnungssteuerbetrag unverzüglich zu entrichten. Ferner sei in Anwendung von Art. 16 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21) auf offenen Steuerbeträgen innert 30 Tagen nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

D.**D.a**

In der Folge deklarierte die Gesellschaft mit Formular 103 mit Datum vom 5. März 2012 die Dividende 2009 und entrichtete sie die sich daraus ergebende Verrechnungssteuer von Fr. 8'750'000.- (ausmachend 35% auf der Dividende von Fr. 25'000'000.-). Der entsprechende Betrag ging bei der ESTV mit Valuta 12. März 2012 ein.

D.b

Am 20. März 2012 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen Verzugs-

zinsen in der Höhe von Fr. 707'291.65 entsprechend dem Betrag von 5% auf Fr. 8'750'000.- vom 30. Juli 2010 bis zum 12. März 2012.

D.c

Mit Schreiben vom 21. März 2012 informierte der Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen die ESTV darüber, dass die Gesellschaft die Verrechnungssteuer auf der Dividende 2009 in der Höhe von Fr. 8'750'000.- unter Vorbehalt überwiesen habe und mit der Argumentation der ESTV gemäss deren Schreiben vom 29. Februar 2012 nicht einverstanden sei.

D.d

Mit Schreiben vom 27. März 2012 wiederholte die ESTV gegenüber dem Rechtsvertreter, dass das Meldeverfahren infolge Fristablaufs nicht mehr erfolgen könne, vielmehr seien die Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 707'291.65 unverzüglich zu entrichten, andernfalls das rechtliche Inkasso eingeleitet werde.

D.e

Die Gesellschaft reichte der ESTV mit Schreiben vom 28. März 2012 ein Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer (Formular 106) betreffend die Dividende 2009 ein. Zudem beantragte sie im Namen der Muttergesellschaft als Dividendenempfängerin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Formular 25). Ferner stellte sie sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass das Meldeverfahren anwendbar und kein Verzugszins geschuldet sei.

D.f

Mit Schreiben vom 29. März 2012 bestätigte die ESTV der Gesellschaft den Eingang des Verrechnungssteuerbetrags von Fr. 8'750'000.- mit Valuta vom 12. März 2012. Ferner nahm sie zu den Standpunkten der Steuerpflichtigen betreffend Meldeverfahren und Verzugszins Stellung.

D.g

Am 10. April 2012 bat der Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen die ESTV, mit allfälligen Inkassomassnahmen betreffend den Verzugszins zuzuwarten bis die Rückerstattung erfolgt und die Gespräche zur Thematik betreffend das Meldeverfahren mit der obersten Leitung der ESTV abgeschlossen worden seien.

D.h

Mit Schreiben vom 6. Juni 2012 hielt die ESTV daran fest, dass das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens gemäss Formular 106 nicht

bewilligt werden könne, weil die Deklaration der Dividende 2009 mit Fälligkeit vom 30. Juni 2010 erst am 12. März 2012 und somit mit einer Verspätung von einem Jahr, sieben Monaten und zwölf Tagen erfolgt sei. Erneut forderte die ESTV die Gesellschaft auf, den Verzugszins in der Höhe von Fr. 707'291.65 unverzüglich zu überweisen, ansonsten das rechtliche Inkasso eingeleitet werde.

D.i

Mit E-Mail vom 14. Juni 2012 bat der Rechtsvertreter der Gesellschaft die ESTV, mit der Einleitung des rechtlichen Inkassos zuzuwarten.

D.j

Nach einem weiteren E-Mail des Rechtsvertreters an die ESTV vom 20. Juni 2012, worin er um Zurückstellung des vorliegenden Falles ersuchte, bis die Grundsatzgespräche zwischen der Treuhand-Kammer und der ESTV-Spitze geführt worden seien, hielt die ESTV mit E-Mail vom 20. Juni 2012 daran fest, dass die Gesellschaft Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 707'291.65 schulde und bat erneut, diesen Betrag unverzüglich der ESTV zu überweisen.

D.k

In der Folge leitete die ESTV das rechtliche Inkasso ein. Das Betreibungsamt (...) stellte am 5. Juli 2012 in der Betreuung Nr. (...) gegenüber der Gesellschaft einen Zahlungsbefehl über Fr. 707'291.65 aus, nebst Betreuungskosten von Fr. 203.-. Dagegen erhob die Gesellschaft am 6. Juli 2012 Rechtsvorschlag.

D.l

Der Rechtsvertreter der Gesellschaft gelangte am 9. Juli 2012 auf postalischem und am 10. Juli 2012 auf elektronischem Weg an die ESTV und brachte erneut zum Ausdruck, dass er die von der ESTV bislang vertretene Ansicht nicht teilen könne sowie die Erhebung von Verzugszinsen als nicht angezeigt erachte. Zudem ersuchte er um eine Begründung, weshalb die ESTV trotz der besonderen Umstände den Inkassoweg eingeschlagen habe.

D.m

In ihrem Schreiben an den Rechtsvertreter antwortete die ESTV am 24. Juli 2012, das rechtliche Inkasso sei deshalb notwendig geworden, weil die Verzugszinsforderung geschuldet sei und dies von der Gesellschaft bestritten werde, auch nachdem die ESTV der Gesellschaft die

Gründe hierfür in mehreren Briefen, Telefongesprächen und E-mails wiederholt auseinandergesetzt habe.

E.

Mit Verfügung vom 16. August 2012 verpflichtete die ESTV die Gesellschaft zur sofortigen Zahlung eines Verzugszinses auf der Verrechnungssteuer von Fr. 8'750'000.- für die Dividende 2009 in der Höhe von 5% für die Zeit vom 30. Juli 2010 bis zum 12. März 2012, total Fr. 707'291.65, sowie von Betreuungskosten im Betrag von Fr. 203.-. Zudem beseitigte die ESTV in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) den am 6. Juli 2012 erhobenen Rechtsvorschlag.

F.

Gegen diese Verfügung erhob die Gesellschaft am 14. September 2012 Einsprache mit dem Antrag, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und es sei von der Einforderung eines Verzugszinses im Zusammenhang mit der Dividende 2009 abzusehen. Zudem verlangte sie, von der Erteilung der definitiven Rechtsöffnung in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) abzusehen. Ferner sei die vorgenannte Betreuung zurückzuziehen und im Register zu löschen, ohne dass die Gesellschaft Betreuungskosten schulde.

G.

Mit Einspracheentscheid vom 7. März 2014 wies die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Einsprache der Gesellschaft ab und bestätigte die Verzugszinsenforderung von Fr. 707'291.65. Ferner hob die Vorinstanz den Rechtsvorschlag in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) auf und verpflichtete die Gesellschaft zum Ersatz der Betreuungskosten von Fr. 203.-.

H.

Mit Eingabe vom 8. April 2014 liess die Gesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 7. März 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, diesen aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdeführerin (im Zusammenhang mit der Dividende 2009) keinen Verzugszins schulde; ferner sei der Zahlungsbefehl in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) aufzuheben bzw. es sei keine Rechtsöffnung zu gewähren und die vorgenannte Betreuung sei im Register zu löschen; schliesslich sei festzustellen, dass es den Verfassungsgrundsatz der Verhältnismässigkeit verletze, wenn die ESTV die Betreuung einleite, ohne dass sie über einen Rechtsöffnungstitel verfüge, nachdem unmissverständliche Anzei-

chen bestanden hätten, dass ein Rechtsvorschlag erhoben werde; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Die Beschwerdeführerin stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass keine Verzugszinsen geschuldet seien, weil die Verrechnungssteuerschuld nie fällig geworden sei. Die Beschwerdeführerin habe Anspruch auf das Meldeverfahren gemäss Art. 26a der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211) bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Es gebe keine Gesetzesnorm, deren Wortlaut festhalte, dass bei Einreichung eines Dividenden-Meldeformulars später als 30 Tage nach Dividendenfälligkeit Verzugszinsen geschuldet seien. Die 30-Tages-Frist sei keine Verwirkungs-, sondern eine Ordnungsfrist. Zudem habe die ESTV ihre Praxis bezüglich dieser Frist unangekündigt und rückwirkend verschärft.

Im Rahmen der Beweisanträge ersucht die Beschwerdeführerin sodann um Einholung eines Amtsberichts zur früheren Praxis betreffend verspätete Gesuche um Anwendung des Meldeverfahrens von Konzerndividenden im schweizerischen Binnenverhältnis.

I.

Mit Vernehmlassung vom 2. Juni 2014 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge, und nimmt zu den Anträgen und Vorbringen der Beschwerdeführerin im Einzelnen Stellung.

J.

Mit Replik vom 7. Juli 2014 reicht die Beschwerdeführerin zum Nachweis der von ihr geltend gemachten Praxisänderung zwei Artikel aus der Handelszeitung vom 28. Mai 2014 ein. Demnach hätten sich – gemäss Angaben der AXA Winterthur Versicherungen – die Schadensmeldungen wegen verspäteter Einreichung von Meldeformularen gehäuft. Ausserdem ergebe sich anhand der Einnahmenstatistik der ESTV, dass im Jahre 2013 die Bussen und Verzugszinsen sprunghaft angestiegen seien. Ferner offeriert die Beschwerdeführerin den Leiter der Vermögensschadenspflicht der AXA Winterthur Versicherungen zu diesem Thema als Zeugen.

K.

Mit Duplik vom 7. August 2014 nimmt die Vorinstanz zu den neuen Vorbringen und Beweismitteln der Beschwerdeführerin Stellung, insbesondere betreffend die Statistik zur Verzugszinsenerhebung.

L.

Auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz wird – soweit für die Entscheidungsfindung erforderlich – nachfolgend eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.****1.1**

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

1.2 Zur Beschwerde ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung durch diese beschwert und somit zur Beschwerde legitimiert.

1.3 Anfechtungsgegenstand und Ausgangspunkt bildet die angefochtene Verfügung. Im verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren sind grundsätzlich nur Rechtsverhältnisse zu überprüfen und zu beurteilen, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich – in Form einer Verfügung – Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise anfechtbaren Anfechtungsgegenstand. Umgekehrt fehlt es an einem Anfechtungsgegenstand und somit einer Sachurteilsvoraussetzung, wenn und insoweit keine Verfügung ergangen ist (BGE 131 V 164 E. 2.1).

Vorliegend hat die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid vom 7. März 2014 die Beschwerdeführerin zur Zahlung von Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 707'291.65 sowie von Betreuungskosten von Fr. 203.- verpflichtet und den Rechtsvorschlag der Beschwerdeführerin in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) vollumfänglich aufgehoben. Das Anfechtungsobjekt umfasst damit auch den Entscheid über die Rechtsöffnung in der fraglichen Betreuung.

1.4

1.4.1 Für Feststellungsbegehren gilt auch im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich Art. 25 Abs. 2 VwVG. Danach ist solchen Begehren nur zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Als solches gilt ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses. Ein Feststellungsbegehren ist weiter nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (Subsidiarität der Feststellungsverfügung). Dieses Erfordernis gilt allerdings nicht absolut. Kann das schutzwürdige Interesse mit einer Feststellungsverfügung besser gewahrt werden als mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung, reicht dies aus (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5, 135 III 378 E. 2.2; Urteile des BVerG A-3505/2012 vom 24. Juni 2014 E. 1.3, A-3343/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 1.3.1 und A-1067/2011 vom 30. Mai 2012 E. 3.1; ISABELLE HÄNER, in: VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], 2009, [nachfolgend Praxiskommentar VwVG], Art. 25 N. 16 ff.).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin stellt mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 7. März 2014 sei aufzuheben (Rechtsbegehren Ziff. 1), ein umfassendes Leistungsbegehren. Dem formellen Antrag um Feststellung, es sei kein Verzugszins geschuldet (Rechtsbegehren Ziff. 1 am Ende), kommt diesfalls neben dem Leistungsbegehren (Rechtsbegehren Ziff. 1) keine eigenständige Bedeutung zu, weshalb auf den Feststellungsantrag betreffend die Verzugszinsen nicht einzutreten ist.

1.4.3 Ferner stellt die Beschwerdeführerin mit dem Antrag auf Aufhebung des Zahlungsbefehls in der Betreibung Nr. (...) bzw. Verweigerung der Rechtsöffnung und Löschung der vorgenannten Betreibung im Betreibungsregister (Rechtsbegehren Ziff. 2) ein weiteres Leistungsbegehren (dazu sogleich E. 1.5). Daneben stellt sie einen zusätzlichen Antrag auf Feststellung, dass die Einleitung der Betreibung ohne Rechtsöffnungstitel trotz absehbaren Rechtsvorschlags den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletze (Rechtsbegehren Ziff. 3). Auch dem Feststellungsantrag gemäss Rechtsbegehren 3 kommt neben dem Leistungsbegehren (Rechtsbegehren Ziff. 2) keine eigenständige Bedeutung zu, weshalb auch darauf nicht einzutreten ist.

1.4.4 Soweit es sich in Bezug auf die Verhältnismässigkeit um einen Einwand gegen die Verfahrensführung der ESTV handeln sollte, mithin um

eine Rüge im Sinne des Aufsichtsrechts, ist die Rüge ohnehin nicht justiziabel (vgl. dazu Urteil des BGer vom 23. Dezember 2002 zitiert in: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3, VSTG Art. 45 und 46 Zwangsvollstreckung 1. Im Allgemeinen N. 9), weshalb auf die Rüge auch aus diesem Grund nicht einzutreten wäre.

1.5

1.5.1 Ein Gläubiger, gegen dessen Betreibung Rechtsvorschlag erhoben worden ist, hat seinen Anspruch im Zivilprozess oder im Verwaltungsverfahren geltend zu machen. Er kann die Fortsetzung der Betreibung nur aufgrund eines vollstreckbaren Entscheids erwirken, der den Rechtsvorschlag ausdrücklich beseitigt (Art. 79 SchKG, in der seit 1. Januar 2011 geltenden Fassung).

Die ESTV ist gestützt auf Art. 34 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 41 ff. VStG für die Erhebung der Verrechnungssteuer zuständig (vgl. EVA OESCHBANGERTER/MARKUS KÜPFER, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VSTG-Kommentar], Art. 34 N. 23). Das Bundesgericht hat sodann bereits mehrfach erkannt, dass die ESTV mit ihrem Entscheid in Konstellationen wie der vorliegenden auch einen Rechtsvorschlag aufheben kann, ohne ein gerichtliches Rechtsöffnungsverfahren gemäss Art. 80 SchKG einleiten zu müssen (Urteil des BGer 2C_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1; BGE 128 III 39 E. 2, 107 III 60 E. 3; Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.53 E. 3d; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, VSTG-Kommentar, Art. 45 N. 15 und Art. 46 N. 29 mit Hinweisen). Diese Zuständigkeit greift auch für die zur Verrechnungssteuerforderung akzessorische Verzugszinsenforderung. Die ESTV ist somit zur Beseitigung des Rechtsvorschlages zuständig. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht kann in der Folge auch der Rechtsöffnungsentscheid überprüft werden.

Der Rechtsvorschlag erfasst auch die laufenden Betreibungskosten, insbesondere die Kosten für den Zahlungsbefehl. Die Kosten des Zahlungsbefehls sind jedoch nicht Gegenstand des Rechtsöffnungsentscheides, da der Schuldner die Betreibungskosten von Gesetzes wegen zu tragen hat. Sie werden aber praxisgemäss gleichwohl ins Dispositiv aufgenommen. Wird nur für einen Teilbetrag Rechtsöffnung erteilt, so ist auch nur für einen Teil der Betreibungskosten Rechtsöffnung zu erteilen, wenn der zu viel geforderte Betrag zu einer höheren Gebühr für die Zustellung des Zahlungsbefehls geführt hat (vgl. Urteile des BVer A-1898/2009 vom

26. August 2010 E. 8.3, A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 6.2). Mit dieser Einschränkung überprüft das Bundesverwaltungsgericht auch die Betreuungskosten.

1.5.2 Gemäss Art. 8 Abs. 1 SchKG führen die Betreibungs- und die Konkursämter über ihre Amtstätigkeiten sowie die bei ihnen eingehenden Begehren und Erklärungen Protokoll sowie entsprechende Register. Diese Ämter sind auch zuständig für die Berichtigung fehlerhafter Einträge (Art. 8 Abs. 3 SchKG) sowie für die Erteilung und Verweigerung von Auskünften betreffend Betreibungen (Art. 8a SchKG). Wenn ein rechtskräftiger gerichtlicher Entscheid den Anspruch des Betreuungsgläubigers zurückweist, erscheint die Betreibung nicht mehr in einer Betreuungsauskunft (BGE 125 III 334). Solche gerichtlichen Entscheide stellen mitunter abgewiesene Anerkennungsklagen gemäss Art. 79 Abs. 1 SchKG dar (vgl. JAMES T. PETER, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, 2. Aufl. 2010, Art. 8a N. 19). Gleiches muss gelten, wenn öffentliche-rechtliche Forderungen, für die noch kein Rechtsöffnungstitel besteht, im Verwaltungsverfahren materiell beurteilt werden. Eine förmliche Aufhebung der Betreibung im Urteilsdispositiv ist gemäss Literatur nicht notwendig (PETER, a.a.O., Art. 8a N. 19 mit Hinweis auf BGE 125 III 334 und die abweichende Meinung von KUKO). Gleichwohl empfiehlt es sich aus Gründen der Klarheit, im Dispositiv auch über die Rechtsöffnung zu befinden.

Wird also vor dem Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gegen die in Betreibung gesetzte Forderung gutgeheissen und die Rechtsöffnung verweigert, darf das Betreibungsamt Dritten gegenüber von der entsprechenden Betreibung keine Kenntnis geben (Art. 8a Abs. 3 Bst. a SchKG); die Betreibung wird mit einem entsprechenden Vermerk versehen (Urteil des BGer 4A_440/2014 vom 27. November 2014 E. 2). In diesem Sinne bestimmt der Rechtsöffnungsentscheid zwar durchaus faktisch auch über die "Löschung" im Betreibungsregister. Soll dagegen eine "echte Löschung" erfolgen, so haben die entsprechenden Schritte im vollstreckungsrechtlichen Verfahren zu erfolgen und ist/wäre das Bundesverwaltungsgericht nicht zuständig (Urteil des BVGer A-3942/2013 vom 6. März 2014 E. 1.2).

1.6 Mit den obgenannten Einschränkungen betreffend die Feststellungsanträge und den Entscheidumfang ist demnach auf die im Übrigen frist- und formgerecht erhobene Beschwerde einzutreten (Art. 50 Abs. 1 und 52 VwVG).

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

2.2 Die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen von sich aus beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Im Steuerrecht wird dieser Grundsatz durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, das Prinzip der Selbstveranlagung sowie durch allenfalls fehlende Auskunftspflichten Dritter relativiert (vgl. dazu BVGE 2009/60 E. 2.1.1. und 2.1.2).

2.3 Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) folgt der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel – so auch auf Auskünfte von Zeugen – verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des BGer 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008

E. 2.2; Urteile des BVGer A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.3, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1, A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, je mit Hinweisen).

2.4 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem gerichtlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. ausführlich Urteil des BVGE 2011/45 E. 3.2). Gelangt die Entscheidungsinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BGer 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; so schon FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 280 ff.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 108 ff.). Im Steuerrecht gilt diesbezüglich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. dazu etwa [anstelle zahlreicher] das Urteil des BGer vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; Urteile des BVGer A-1819/2011 vom 29. August 2012 E. 4.2, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3). Diese Beweislastregel greift freilich erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3).

3.

3.1 Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen hat (BVGE 2011/13 E. 15.4, Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2.1, A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.1.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 Rz. 2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 381 ff.).

3.2 Gesetze (und andere Rechtssätze) sind auszulegen. Ausgangspunkt bildet dabei der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit den anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und hat nur dann allein auf den Wortlaut abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 139 II 404 E. 4.2 mit Hinweisen, 140 II 80 E. 2.5.3).

Die Auslegung kann ergeben, dass das Gesetz lückenhaft ist. Eine echte Gesetzeslücke liegt vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz auch durch Auslegung keine Vorschrift entnommen werden kann, welche eine Antwort auf die Frage gibt. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist, namentlich wenn die vom klaren Wortlaut geforderte Subsumtion eines Sachverhalts in der Rechtsanwendung teleologisch als unhaltbar erscheint. Echte Lücken zu füllen, ist dem Gericht aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm grundsätzlich verwehrt, es sei denn, die Berufung auf den als massgeblich erachteten Wortsinn der Norm stelle einen Rechtsmissbrauch dar (BGE 139 II 404 E. 4.2, 132 III 707 E. 2, 131 II 562 E. 3.5, 128 I 34 E. 3b, 121 III 219 E. 1d/aa). Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend (im negativen Sinn) mitentschieden, so handelt es sich um ein qualifiziertes Schweigen und ist kein Platz für eine gerichtliche Lückenfüllung (BGE 132 III 470 E. 5.1, 129 V 1 E. 4.1.1). Die gleichen Grundsätze gelten für das Steuerrecht (BGE 131 II 562 E. 3.5 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2A.372/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1).

3.3

3.3.1 Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (im Bund in aller Regel an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie – das heisst die wichtigen Regelungen – im delegierenden Gesetz selbst enthal-

ten sind (Art. 164 Abs. 1 BV; BGE 134 I 322 E. 2.4 und 2.6.3, 133 II 331 E. 7.2.1, 128 I 113 E. 3c; statt vieler: Urteil des BVGer A-573/2013 vom 29. November 2013 E. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 407).

3.3.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle). Der Umfang der Kognition hängt dabei davon ab, ob es sich um eine unselbständige oder aber um eine selbständige Verordnung handelt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.177). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (und nicht wie selbständige Verordnungen direkt auf der Verfassung beruhen), prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat. Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-573/2013 vom 29. November 2013 E. 4.3). Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Die Zweckmässigkeit hat es hingegen nicht zu beurteilen (BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 162 E. 2.3, 131 V 256 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2.3, A-573/2013 vom 29. November 2013 E. 4.3, A-416/2013 vom 6. August 2013 E. 2.3).

3.3.3 Die vorfrageweise Feststellung einer Gesetz- oder Verfassungswidrigkeit führt indes nicht zur Aufhebung einer bundesrätlichen Verordnung, sondern zur Nichtanwendung der entsprechenden Bestimmung und zur Aufhebung der darauf gestützten Verfügung (BGE 107 Ib 243 E. 4b in fine, Urteil des BGer 2C_735/729/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2.4, A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.4, A-4357/2010 vom 5. Mai 2011 E. 1.3.2).

3.4

3.4.1 Der gefestigte Ausdruck dessen, was die Verwaltung als richtig verstandenen Sinn des Gesetzes erkennt, führt zur Bildung einer Verwaltungspraxis. Diese findet sich mitunter in sog. Verwaltungsverordnungen. Verwaltungsverordnungen sind verallgemeinernde Dienstbefehle, also generell-abstrakte Handlungsanweisungen der vorgesetzten Behörde an die unterstellten Behörden und Personen über die Besorgung ihrer Verwaltungsangelegenheiten. Dazu zählen insbesondere Dienstreglemente, Zirkulare, Kreisschreiben, Wegleitungen, Richtlinien, Merkblätter etc. (vgl. dazu TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 14 N. 11 und 13). Eine Praxisänderung kann demnach nur dann vorliegen, wenn überhaupt über längere Zeit eine gefestigte Praxis bestanden hat (Urteil des BGer 2C_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.2), das heisst in mehreren Fällen jeweils gleich entschieden wurde und so eine Erwartung für künftige Fälle begründet wurde. Ein ständige Praxis kann demnach nicht auf einzelne Fälle zurückgeführt werden (vgl. RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. 1, 2012, N. 1666 mit Hinweisen).

3.4.2 Einer dergestalt eingelebten Verwaltungspraxis kommt erhebliches Gewicht zu. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen, dass an einer Praxis in der Regel festgehalten wird. Allerdings ist es den Behörden nicht verwehrt, eine bisher geübte Praxis zu ändern bzw. muss eine Praxisänderung sogar erfolgen, wenn diese zur Einsicht gelangen, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, 132 III 770 E. 4). Die Änderung muss grundsätzlich erfolgen. Es darf sich nicht bloss um eine singuläre Abweichung handeln, sondern die neue Praxis muss für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte. Im Weiteren muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen (zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 509 ff.). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 49 E. 3c, 126 I 122 E. 5; Urteil des BVGer A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3; zum Ganzen, spezifisch bezogen auf steuerrechtliche Aspekte: BETTINA BÄRTSCHI, Die Vo-

oraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008, 2008, S. 85 ff.; Urteil des BVerwG A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 5.2).

3.4.3 Eine Praxisänderung liegt jedoch nur vor, wenn die gleiche Verwaltungsbehörde – oder bei einer gerichtlichen Praxis das gleiche Gericht – zu einer neuen Einsicht in Bezug auf das materielle Recht gelangt und gestützt auf die geänderte Erkenntnis entscheidet. Basiert die geänderte Erkenntnis der Verwaltungsbehörde auf einem rechtskräftigen Urteil einer Rechtsmittelinstanz, liegt keine Praxisänderung im Sinne des Verwaltungsrechts vor (vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 23 N. 12). Keine Praxisänderung liegt sodann vor, wenn eine Rechtsfrage geklärt wird, die bisher noch nie Gegenstand der Rechtsprechung war oder wenn eine bisher noch nie festgestellte Lücke im Gesetz gefüllt wird (vgl. WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., N. 1666 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des BVerwG 2C_509/2013 vom 8. Juni 2014 2.4.4 f.).

3.4.4 Eine zulässige neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Im Einzelfall kann dieser Regel freilich der Schutz von Treu und Glauben entgegenstehen, namentlich bei einer verfahrensrechtlichen Änderung; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (BGE 135 II 78 E. 3.2, 132 II 153 E. 5.1, 122 I 57 E. 3c/bb, Urteile des BVerwG 2C_421/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 3.1, 2C_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.6).

3.4.5 Eine im Lichte der vorherigen Ausführungen zulässige Praxisänderung führt immer dazu, dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und die der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. "Eine Verletzung von Art. 8 BV könnte allenfalls in Frage kommen, wenn die Behörde nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis oder andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis behandeln würde" (Urteil des BVerwG 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen; BVGE 2007/14 E. 2.4; Urteil des BVerwG A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2).

3.5 Nach der Praxis des Bundesgerichts besteht Anspruch auf eine "Gleichbehandlung im Unrecht", wenn die Verwaltung klar zu erkennen gibt, dass sie nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben (vgl. Urteil des BVerwG 2A.61/2004 vom 4. Februar 2004 E. 4.1).

3.6

3.6.1 Gesetzliche Fristen sind ihrer Natur nach Verwirkungsfristen. Verwirkung bedeutet, dass ein materielles oder prozessuales Recht untergeht, wenn die erforderliche Handlung nicht innerhalb der Frist durch die Berechtigten oder Verpflichteten vorgenommen wird. In diesen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Interessenabwägung durch den Gesetzgeber bereits bei der Festlegung der gesetzlichen Frist erfolgt ist und diese zur Unveränderbarkeit der Frist führt. Behörden und Beschwerdeinstanzen können diese Fristen somit weder abändern oder unterbrechen noch erstrecken. Sie sind stets von Amtes wegen zu berücksichtigen. Eine Hemmung von Verwirkungsfristen ist nur in Ausnahmefällen vorgesehen (vgl. THOMAS MEIER, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Diss. 2013, S. 9; zur Nachfrist im Prozessrecht siehe die Zusammenstellung bei ADRIANO MARANTELLI, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Rechtsprechung des Jahres 2010, in: ASA 80 513 ff. [nachfolgend Rechtsprechung 2010], S. 535).

Verwirkungsfristen müssen aus Gründen der Rechtssicherheit und weil sie empfindlich in die Rechtsstellung des Betroffenen eingreifen – beispielsweise im Sozialversicherungsrecht – in der Regel auf Gesetzesstufe verankert werden (vgl. ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in: AJP 1995, S. 47 ff., S. 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 795 ff.; BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN/FABIA BOCHSLER, in: Praxiskommentar VwVG, Art. 22 N. 4; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit Administratif, Vol. II, 3. Aufl. 2011, S. 102 ff.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.136 ff.). Die Statuierung von Verwirkungsfristen auf Verordnungsstufe ist freilich nicht ausgeschlossen (Urteil des BVGer A-5414/2012 vom 19. Juni 2014 E. 3.2).

Das Bundesgericht geht in der Regel dann von einer Verwirkung aus, wenn aus Gründen der Rechtssicherheit oder der Verwaltungstechnik die Rechtsbeziehungen nach Ablauf einer bestimmten Frist endgültig festgelegt werden müssen, ohne dass sie durch eine Unterbrechungshandlung verlängert werden kann (vgl. BGE 125 V 262 E. 5a mit Hinweis; Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.2; so auch Urteil des BVGer A-3454/2010 vom 19. August 2011 E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen).

3.6.2 Im Gegensatz zu den Verwirkungsfristen weisen sogenannte Ordnungsfristen den Charakter einer reinen Ordnungsvorschrift auf. Bei den in Regelungen unterer Rechtsetzungsstufen – wie zum Beispiel Verordnungen – festgelegten Fristen handelt es sich regelmässig nicht um Ver-

wirkungs-, sondern um blosser Ordnungsfristen. Diese sollen den geordneten Verfahrensgang gewährleisten, sind aber nicht mit Verwirklichungsfolgen verbunden. Ihre Erstreckung ist zwar ausgeschlossen, doch kann die Verfahrenshandlung auch noch nach Fristablauf vorgenommen werden, soweit und solange der geordnete Verfahrensgang dies nicht ausschliesst. Ordnungsfristen sind somit nicht völlig bedeutungslos, ihre Nichtbeachtung kann durchaus Rechtsnachteile nach sich ziehen und beispielsweise eine Rechtsverweigerung beziehungsweise Rechtsverzögerung zur Folge haben (vgl. Hinweis in: BGE 108 Ia 165 E. 2b).

3.6.3 Welche Bedeutung einer Frist zukommt, ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. BVGer A-3454/2010 E. 2.3.1 mit Hinweis; GADOLA, a.a.O., S. 47 ff., 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 795 ff.; MAITRE/THALMANN/BOCHSLER, a.a.O., Art. 22 N. 3; MOOR/POLTIER, a.a.O., S. 103 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer B-2616/2013 vom 11. September 2014 E. 3.1).

4.

4.1

4.1.1 Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG sind Gegenstand der Verrechnungssteuer unter anderem die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

4.1.2 Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege. Sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar, von Gesetzes wegen. Ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung bleibt damit eine Veranlagung (vgl. Urteil des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.2; MICHAEL BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 12 N. 1; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 12 Abs. 1 N. 2.1). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (vgl. Urteil des BVGer A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.2 und E. 2.4; PFUND, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N. 2.2). Sodann findet sich in Art. 21 Abs. 3 VStV eine explizite Regelung.

Der Begriff "Steuerforderung" gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG ist gestützt auf das allgemeine Steuererhebungskonzept sowie die gesetzlich vorgesehenen Bemessungsregeln als Geldforderung zu verstehen (so schon PFUND, a.a.O., VStG Einl. N. 5; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [nachfolgend Verrechnungssteuer 2013], Teil II Rz. 774; a.M. wohl RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, in: ASA 80 469 ff. [nachfolgend Fallstricke], S. 505).

4.1.3 Die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Überwälzung; Art. 14 Abs. 1 VStG).

4.1.4 Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.1 mit Hinweis). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 16 N. 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.3).

4.1.5 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend Untergang], S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 16 N. 22). Die Regelung, dass der Steuerpflichtige ohne Mahnung in Verzug gerät und Verzugszins zu entrichten hat, wurde vom Gesetzgeber eingeführt und per 1. Januar 1998 in Kraft gesetzt, um auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Verrechnungssteuer eine Selbstveranlagungssteuer ist (vgl. Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, BBl 1997 II 1198 f.; Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.4).

4.1.6 Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt und beträgt seit 1. Januar 1997 5% (Art. 16 Abs. 2 VSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern, SR 642.212).

4.2

4.2.1 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV 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). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubehalten. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004 [nachfolgend SRK], veröffentlicht in: VPB 68.164 E. 3a und VPB 68.99 E. 4b).

4.2.2 Jede inländische Aktiengesellschaft hat gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse in Art. 21 Abs. 1 VStV explizit genannte Angaben ersichtlich sind, sofern die in Bst. a bis e (in Kraft ab 1. Januar 2009) erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind. In den übrigen Fällen sind die Unterlagen auf Verlangen der ESTV einzureichen (Art. 21 Abs. 1bis VStV, in Kraft ab 1. Januar 2009). Wird die Jahresrechnung nicht innert sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres genehmigt, so hat die Gesellschaft der ESTV vor Ablauf des siebten Monats den Grund der Verzögerung und den mutmasslichen Zeitpunkt der Rechnungsabnahme mitzuteilen (Art. 21 Abs. 4 VStV).

4.2.3 Gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip darf die ESTV vom Steuerpflichtigen erwarten, dass dieser seine Pflichten kennt und korrekt einhält. Gemäss Rechtsprechung kann der Steuerpflichtige beispielsweise nicht mit Erfolg geltend machen, der Bundesfiskus habe sein (unkorrektes oder fehlerhaftes) Verhalten stillschweigend geduldet, da die ESTV seinen Betrieb während längerer Zeit nicht an Ort und Stelle geprüft habe

(vgl. bereits Urteil des BGer vom 1. November 1979, veröffentlicht in: ASA 48 430; vgl. auch MARKUS KÜPFER, VSTG-Kommentar, Art. 38 N. 9). Die Steuerbehörde ist sodann nicht verpflichtet, fortlaufend und lückenlos den Inhalt aller Steuerakten zu prüfen (vgl. Urteil des BGer 2A.249/2003 vom 14. Mai 2004 E. 4.2). Vielmehr führt sie aufgrund eines Auswahlverfahrens oder aufgrund konkreter Hinweise gezielt Kontrollen bei einem Teil der Steuerpflichtigen durch (vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in: ASA 57 596 f.). Vor diesem Hintergrund ist auch Art. 40 Abs. 1 VStG zu sehen. Aus ihm kann nicht geschlossen werden, die ESTV habe sämtliche Abrechnungen fortlaufend zu überprüfen bzw. zu kontrollieren. Aufgrund des Prinzips der Selbstveranlagung ist dies auch gar nicht notwendig. Gemäss Art. 40 Abs. 1 VStG werden zwar die Steuerabrechnungen und -ablieferungen durch die ESTV überprüft, doch bedeutet dies (nur), dass die ESTV die Kompetenz zur Überprüfung der Handlungen und Abrechnungen der Steuerpflichtigen hat und die dazu notwendigen Unterlagen einsehen kann. Dazu gehört auch die Kontrolle der korrekten Abrechnung der Verrechnungssteuer durch die Steuerpflichtigen, was aber an der ausschliesslichen Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Ablieferung und Abrechnung der Verrechnungssteuer nichts ändert. Von vornherein vom Verfahrensablauf unbeeinflusst bleiben auch der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung und der Beginn des Verzugszinsenlaufs (Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.5).

4.3 Die Verrechnungssteuerpflicht wird gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20 VStG) erfüllt.

4.3.1 Die Entrichtung der Steuer bildet – ausserhalb der Versicherungsleistungen – den gesetzlich vorgesehenen Normalfall. Das Meldeverfahren bildet die Ausnahme (HOCHREUTENER, Verrechnungssteuer 2013, Teil II Rz. 1791). Bei der Meldung handelt es sich um einen Untergangsgrund, bei dem der Gläubiger nicht befriedigt wird. Sie tritt an Stelle der Steuerentrichtung (BEUSCH, Untergang, S. 175). Es handelt sich hierbei um ein Bezahlungs-, und nicht bloss um ein Erfüllungssurrogat wie bei der Nichterhebung einer Steuer (BEUSCH, Untergang, S. 177).

4.3.2

4.3.2.1 Was die systematische Einordnung betrifft, so darf die Behörde nach Art. 20 VStG dem Steuerpflichtigen gestatten, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offen-

baren Härte führen würde. Die Verrechnungssteuerverordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist, und zwar abschliessend in Art. 24 ff. VStV (Urteile des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.2, 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; vgl. auch BGE 115 Ib 274 E. 20a, für die Zeit vor dem Erlass von Art. 24a ff. VStV).

Gemäss Rechtsprechung handelt es sich bei Art. 20 VStG zwar um eine Kann-Vorschrift, indessen ist die Steuerverwaltung gehalten, ihr Ermessen pflichtgemäss und willkürfrei auszuüben (vgl. BGE 94 I 472). In der Praxis besteht daher bei gegebenen Voraussetzungen ein Anspruch auf das Meldeverfahren (vgl. MATTEOTTI, Fallstricke, S. 469 ff.; DANIEL SCHÄR, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, in: Der Schweizerische Treuhänder [nachfolgend ST], 2012 S. 171 ff.; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 19).

4.3.2.2 Grundsätzlich ist das Meldeverfahren nur zulässig, wenn die ESTV nach einer summarischen Prüfung zum Schluss kommt, dass der Leistungsempfänger nach der gesetzlichen Ordnung Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat (ausdrücklich Art. 24 Abs. 2 bzw. Art. 26a Abs. 3 VStV; vgl. Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; BGE 115 Ib 274 E. 20c mit Hinweisen, 110 Ib 319 E. 6b; Urteile des BVGer A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.4 f., A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.3; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 60 ff.).

4.3.2.3 Art. 24 Abs. 1 VStV zählt vier Tatbestände auf, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Unter anderem kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist. Mit Vorjahr sind jene Kalenderjahre gemeint, welche vor dem Jahr liegen, in welchem das Kontrollverfahren beendet worden ist. Wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in einem der Vorjahre fällig geworden ist, würde die ESTV von der Gesellschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. In dieser Konstellation, und wenn zudem die weiteren Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV erfüllt sind, rechtfertigen sich die mit der Verrechnungssteuer verbundenen Umtriebe nicht (MAX KRAMER, Die Vo-

raussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, in: ASA 54 337 f.; vgl. dazu auch BVGer A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 3.2).

Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV setzt voraus, dass die Steuer betreffend die Leistungen aus den Vorjahren "anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht" wurde. Die fraglichen Leistungen aus den Vorjahren müssen nach der Rechtsprechung nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt werden (Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2, A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.2; VPB 68.164 E. 2). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist darüber hinaus für die Anwendung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen die Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistung nicht bewusst war. Die nachträgliche Qualifizierung einer Leistung als verrechnungssteuerpflichtig, welche im Rahmen eines Kontrollverfahrens erfolgt, müsse sowohl aus Sicht der kontrollierenden ESTV als auch jener der leistenden Gesellschaft neu sein (Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2, A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.2). Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist dadurch praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Urteil des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2). Die Lehre steht dieser Rechtsprechung zwar kritisch gegenüber, geht aber selber auch davon aus, Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV betreffe hauptsächlich verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 26; PHILIPPE BÉGUIN/KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, in: OREF, Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl. 2005, S. 854).

4.3.2.4 Ist eine Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt, kann sie diese mittels eines amtlichen Gesuchformulars anweisen, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (vgl. Art. 26a Abs. 1 VStV, in der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung). Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (Art. 26a Abs. 2 VStV).

4.3.2.5 Anlass für die Schaffung von Art. 26a VStV war die Rechtsprechung, wonach für Holdinggesellschaften das Meldeverfahren gemäss Art. 24 VStV keine Anwendung fand (vgl. dazu: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 3, VStV

Art. 24 N. 2; vgl. auch VPB 68.164 2.c.bb und 2.c.cc). Eine Änderung der Auslegung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV und Ausweitung des Verfahrens auf offene Konzerndividenden fällt somit ausser Betracht, weil mit Art. 26a VStV eine spezifische Regelung geschaffen wurde und die Vorschriften für das Meldeverfahren grundsätzlich restriktiv zu handhaben sind. Bei offenen Konzerndividenden bleibt daher kein Raum mehr für die Anwendung des Meldeverfahrens gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV, weil der Steuerpflichtige es sonst in der Hand hätte, durch blosses Zuwarten doch noch in den Genuss dieses Meldeverfahrens zu kommen (vgl. auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 24).

4.3.2.6 Im Unterschied zur Dividendenausschüttung einer schweizerischen Gesellschaft an ihre internationale Konzern-Muttergesellschaft ist im rein schweizerischen Verhältnis kein vorgängiger Bewilligungsentcheid erforderlich (MATTEOTTI, Fallstricke, S. 473). Vielmehr prüft die ESTV nach Erhalt der Meldung über die Ausschüttung einer Konzerndividende die Zulässigkeit des Meldeverfahrens. Der Umstand, dass ein Gesuch Voraussetzung des Meldeverfahrens ist, bedeutet jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige rechtsverbindlich von sich aus die Steuerentrichtung durch Meldung ersetzen kann (BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 75 f.). Umgekehrt steht es ihm jedoch frei, auf die Anwendung des Meldeverfahrens zu verzichten und die Verrechnungssteuerforderung in Geldform zu entrichten.

4.3.3 Geht es um die Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, so stellt die Bezahlung ("Entrichtung") – wie dargelegt (E. 4.3.1) – die Regel und die Meldung die Ausnahme dar (BEUSCH, Untergang, S. 180). Beide Untergangsarten stehen unter dem Obertitel "B. Steuerpflicht". Das Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG sodann wird unter dem "Titel IV. Meldung statt Steuerentrichtung" aufgeführt. Unter dem IV. Titel finden sich keine allgemein gültigen Normen, insbesondere betreffend die Entstehung und die Verjährung der Verrechnungssteuerforderung. Diese finden sich dagegen unter dem "Titel III. Steuerentrichtung". Inhaltlich betreffen die Normen des III. Titels denn auch verschiedene Aspekte der Verrechnungssteuerforderung von der Entstehung und Bemessung bis zu ihrem Untergang. Aus der Gesetzessystematik und dem Regelungsinhalt dieser Normen ergibt sich somit, dass Art. 12 bis 18 VStG grundsätzlich auch im Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG anwendbar sind.

Gleichwohl ergibt sich aus dem Konzept des Meldeverfahrens, dass einzelne unter dem III. Titel aufgeführte Bestimmungen im zulässigerweise

durchgeführten Meldeverfahren ohne Bedeutung bleiben, so beispielsweise die Überwälzungspflicht gemäss Art. 14 VStG. Dies gilt freilich nicht für die in Art. 16 VStG geregelte Fälligkeit der Steuer sowie die daran anknüpfenden Verzugszinsen; Art. 16 VStG betrifft auch steuerbare Leistungen, bei denen die Verrechnungssteuerforderung ordentlicherweise durch Meldung untergeht (vgl. BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 16 N. 6; HOCHREUTENER, Verrechnungssteuer 2013, Teil II Rz. 835).

Keine Rolle spielt die Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung immerhin dann, wenn diese vor Fälligkeit erfüllt wird und damit untergegangen ist, sei es durch Entrichtung oder durch Meldung. Wird also z.B. innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende, welche zum Entstehen der Verrechnungssteuerforderung führt (Art. 12 Abs. 1 VStG), die konzerninterne Dividende gemeldet (und sind auch die weiteren Voraussetzungen gegeben), so wird die Verrechnungssteuerforderung gar nicht fällig.

Mit Bezug auf die Erhebung von Verzugszinsen gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ergeben sich grundsätzlich die gleichen systematischen Überlegungen. Die Frage nach der Erhebung von Verzugszinsen stellt sich jedoch nur, falls die Verrechnungssteuerforderung fällig geworden ist.

5.

5.1 Im vorliegenden Fall strittig und zu prüfen ist, ob die Verzugszinsenforderung von Fr. 707'291.65 (ausmachend 5% auf dem Verrechnungssteuerbetrag von 8'750'000.- vom 30. Juli 2010 bis 12. März 2012) zu Recht erhoben wurde. Es handelt sich hierbei um die Verzugszinsenforderung auf der Verrechnungssteuer für eine offene Konzerndividende im schweizerischen Binnenverhältnis.

5.2 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, eine im Meldeverfahren zu erfüllende Verrechnungssteuerschuld werde nie fällig. Des Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Frist von Art. 26a Abs. 2 VStV nur auf Verordnungsstufe geregelt sei und es sich daher nicht um eine gesetzliche Frist handle. Daher könne die Frist keinen Verwirkungscharakter aufweisen. Zudem würde die Verwirkungsfrist dem Sinn und Zweck des Meldeverfahrens zuwiderlaufen.

Demgegenüber stellt sich die Vorinstanz im Wesentlichen auf den Standpunkt, das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV finde im vorliegenden Fall keine Anwendung, weil die Beschwerdeführerin die Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV verpasst habe. Die allgemeine Systematik bei der Erhebung von Verrechnungssteuern gebiete die Anwendung von Art. 16

Abs. 1 VStG (Fälligkeit) und Art. 16 Abs. 2 VStG (Verzugszins) auch im Meldeverfahren. Bei Art. 26a Abs. 2 VStV handle es sich um eine Verwirkungsfrist, die auf Art. 20 VStG, eventuell auch auf Art. 38 Abs. 2 VStG basiere. Auch die analoge Verwirkungsfrist für internationale Konzerndividenden sei lediglich auf Verordnungsstufe geregelt. Die Interpretation von Art. 26a Abs. 2 VStV als Verwirkungsfrist sei auch wegen des Prinzips der Selbstveranlagung, des Tilgungscharakters sowie aus Gründen der Gleichbehandlung mit den übrigen Steuerpflichtigen zwingend und aus verwaltungstechnischen Gründen erforderlich.

5.3 Gemäss Sachverhalt wurde die Verrechnungssteuer auf Aufforderung der ESTV in Geldform entrichtet und der Muttergesellschaft, der Empfängerin der steuerbaren Leistung, auch zurückerstattet. Die Beschwerdeführerin hat sodann das Gesuch um Entrichtung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren (Formular 106) mehr als eineinhalb Jahre nach Fälligkeit der Dividende eingereicht.

Nachdem vorliegend einzig die Verzugszinsen im Streit liegen und im Übrigen die Rückerstattungsberechtigung und das Beteiligungsverhältnis erstellt sind, bleibt zu prüfen, ob die Vorinstanz das Gesuch um Meldung zu Recht als verspätet abgelehnt und damit Art. 26a VStV, eventuell Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV, verletzt hat.

5.3.1 Das Bundesgericht hatte in seinem Urteil 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 die 30-tägige Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203) als Verwirkungsfrist qualifiziert und im zu beurteilenden Fall die Anwendung des Meldeverfahrens für eine in einem schweizerisch/irischen Konzernverhältnis ausgeschüttete Dividende verweigert. Der Entscheid vom 19. Januar 2011 wurde mitunter damit motiviert, dass die Regelung des Meldeverfahrens gemäss Steuerentlastungsverordnung "im Übrigen der (inländischen) Regelung für Dividenden im Konzernverhältnis in Art. 26a VStV" entspreche.

In BGE 138 II 536 betrachtete das Bundesgericht ein nach Ablauf der Frist von Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung eingereichtes Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens (in einem schweizerisch/italienischen Konzernverhältnis) zwar für die Vergangenheit als unwirksam, indessen sei das gleiche Gesuch für künftige Dividenden durchaus zu beachten. Damit bestätigte das Bundesgericht seine vorgängige

Rechtsauffassung, dass es sich bei der in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung geregelten Frist um eine Verwirkungsfrist handelt.

5.3.2 Das Meldeverfahren bei Konzerndividenden bzw. die Frage um dessen Verwirkung durch Zeitablauf wurde in der Literatur mehrfach aufgegriffen und kommentiert (vgl. MATTEOTTI, Fallstricke, S. 469 ff.; PETER BRÜLSAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, Ordnungs- versus Verwirkungsfrist, in: ST 2011, S. 1042 ff.; HANS PETER HOCHREUTENER, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, in: ST 2011, 77 ff. [nachfolgend Meldeverfahren]; MARANTELLI, Rechtsprechung 2010, S. 534 ff.; SCHÄR, a.a.O., ST 2012 S. 171 ff.; STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, in: ASA 79 842; THOMAS JAUSSI/MARKUS PFIRTER/ANDREAS NACHBUR, Die verrechnungssteuerlichen Deklarationspflichten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in Bezug auf Erträge aus Beteiligungsrecht, in: StR 68 2013 S. 4 ff.). Die Autoren nehmen hierbei auch auf das schweizerische Binnenkonzernverhältnis Bezug und postulieren durchwegs, dass die Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV im Sinne einer Ordnungsfrist ausgelegt werden müsse (so schliesslich auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 77a, welche immerhin ausführen, die Gründe, welche für die Qualifikation der in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung geregelten Frist als Verwirkungsfrist sprächen, könnten durchaus auch auf Art. 26a VStV übertragen werden).

5.3.3

5.3.3.1 Ausgangspunkt für die gerichtliche Beantwortung der aufgeworfenen Frage (E. 5.3.) bildet das Gesetz, konkret Art. 20 VStG. Nach der Lehre handelt es sich bei diesem nicht um eine Generalklausel, sondern um eine Delegationsnorm. In Art. 20 VStG werden das Ziel, mithin die "Vermeidung unnötiger Umtriebe" oder "offenbare Härte", sowie das Mittel, mithin die "Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung", umschrieben (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 3 f.; THOMAS JAUSSI/CONSTANTE GHIEMMETTI, Die eidg. Verrechnungssteuer, 2007, S. 54). Weitere Vorgaben bestehen nicht. Dies führt dazu, dass dem Verordnungsgeber auch weitergehende Rechtssetzungskompetenzen zustehen (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 3). Diesem bleibt es gemäss Art. 20 VStG überlassen, die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist, zu umschreiben. Hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen kommt den Verordnungsbestimmungen gesetzvertretende Wirkung zu (vgl. dazu auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 14). Hinsichtlich der Umschreibung des Verfahrens kommt den Verordnungsbestimmungen Vollziehungscha-

rakter zu (BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 14).

5.3.3.2 Art. 20 VStG sieht mit der Erlaubnis des Meldeverfahrens eine "Erleichterung" vor für bestimmte Steuerpflichtige und eine Bevorzugung bestimmter Leistungsempfänger, was jedoch durch den Grundsatz der Rechtsgleichheit und der Verwaltungsökonomie eingeschränkt ist (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 5). Der Grundsatz der Selbstveranlagung sowie die allgemeinen Voraussetzungen für die Erhebung der Verrechnungssteuer müssen weiterhin beachtet werden (in diesem Sinne wohl auch HOCHREUTENER, Meldeverfahren, S. 80). Die Delegation erfordert demzufolge eine abschliessende Ordnung (BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 15).

5.3.3.3 Das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV kann sodann von der ESTV nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen angewendet werden (vgl. auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VSTG-Kommentar, Art. 20 N. 75 mit Hinweisen). Es setzt daher in formeller Hinsicht voraus, dass der Leistungserbringer ein Gesuch stellt (JAUSSI/PFIRTER/NACHBUR, a.a.O., S. 28). Die Meldung ersetzt nur die Entrichtung der Steuer, nicht aber die Deklaration der steuerbaren Leistung (Urteil des BVGer A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 5.5). Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Steuerpflichtige innert einer bestimmten Frist gegenüber der ESTV erklären muss, ob er das Meldeverfahren beanspruchen will.

5.3.3.4 Die Statuierung der 30-tägigen Ausübungsfrist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV ist demzufolge durch die Delegationsnorm von Art. 20 VStG gedeckt (vgl. oben E. 3.2 und 5.3.3). Eine Regelung auf Verordnungsstufe reicht aus, da es sich beim Meldeverfahren nicht um einen existenzsichernden Leistungsanspruch gegenüber dem Gemeinwesen handelt – wie das beispielsweise bei Leistungsansprüchen im Sozialversicherungsrecht der Fall ist –, sondern um einen den Verrechnungssteueranspruch des Gemeinwesens tilgenden "Anspruch" (vgl. auch BVGer A-5414/2012 E. 3.2). Die 30-Tages-Frist erweist sich zudem als verhältnismässig, nicht zuletzt deshalb, weil der Leistungserbringer bei Entrichtung der Dividende ohnehin von Gesetzes wegen prüfen muss, ob er die Dividende unter Abzug der Verrechnungssteuer oder ungekürzt ausrichtet (vgl. auch Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG; vgl. auch E. 5.3.5).

5.3.4

5.3.4.1 Was nun den Charakter dieser Frist angeht, so ist vor dem eben skizzierten Hintergrund Art. 26a VStV auszulegen. Ihren Ursprung hat der

Artikel in einer Motion vom 21. März 2000 von Ständerätin Vreni Spoerry (Geschäft Ständerat 00.3084), die den Anwendungsbereich des Meldeverfahrens für Dividendenzahlungen im innerschweizerischen Konzernverhältnis ausweiten wollte. Die Motion wurde mit der fehlenden Missbrauchsgefahr, dem administrativen Aufwand des Ablieferungs- und Rückerstattungsverfahrens, den negativen Auswirkungen auf die Liquidität und dem negativen Zinseffekt (Nichtverzinsung der entrichteten Steuer) begründet. Das überflüssige (Erhebungs- und Rückerstattungs-) Verfahren solle beseitigt werden. Die Motionärin hatte die Erweiterung von Art. 20 VStG um einen zweiten Absatz vor Augen. Der Bundesrat erachtete indessen eine Gesetzesanpassung als unnötig und war bereit, die Ausweitung des Meldeverfahrens auf Verordnungsstufe umzusetzen, wollte aber auch Art. 65 VStV betreffend die Abschlagzahlungen und die 20%-Hürde noch näher prüfen. Der Rat folgte dem Bundesrat diskussionslos und überwies die Motion in Form eines Postulates. In der Folge wurde Art. 26a VStV eingeführt.

Wohl steht die Einführung von Art. 26a VStV also historisch betrachtet im Zusammenhang mit einer Vereinfachung des Verfahrens, insbesondere soweit dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer bei schweizerischen Konzerndividenden aufgrund der Möglichkeit des Beteiligungsabzugs in der Regel nur unerschwerliche Bedeutung zukommt. Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer orientiert sich jedoch an der allgemeinen potentiellen Steuernehrlichkeit der Steuerpflichtigen und ist insoweit abstrakter Natur. Er muss daher mit den gesetzlich vorgesehenen Mitteln weiterhin durchgesetzt werden, zumal der Beteiligungsabzug nicht in jedem Fall eine vollständige Entlastung von der Gewinnsteuer bewirkt. Dies zeigt sich auch daran, dass die "Vereinfachung" im Rahmen des Meldeverfahrens umgesetzt und nicht als Steuerbefreiung konzipiert wurde (vgl. dazu auch HOCHREUTENER, Meldeverfahren, S. 80). Dem Sicherungszweck entspricht das Verständnis der Einreichungsfrist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV als Verwirkungsfrist. Eine andere Auslegung käme einer faktischen Abschaffung der Verrechnungssteuer bei Konzerndividenden gleich. Dies war jedoch nicht beabsichtigt. Was die Beschwerdeführerin darüber hinaus aus dem Text einer (in Form eines Postulates überwiesenen) Motion zu ihren Gunsten ableiten zu können glaubt, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht.

5.3.4.2 Auch systematische und teleologische Überlegungen sprechen für die Qualifikation der Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV als Verwirkungsfrist. Auf den Ausnahmecharakter des Meldeverfahrens bei der Verrech-

nungssteuer auf Dividenden wurde bereits mehrfach hingewiesen (E. 4.3.1).

Die Systematik innerhalb des VStG und auch das Rechtsgleichheitsgebot sprechen alsdann für die Statuierung einer Verwirkungsfrist. Denn ist die Verrechnungssteuerschuld im Entrichtungsverfahren innert 30 Tagen seit Entstehung der Steuerforderung zu begleichen (vgl. Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG), so drängt sich eine nämliche Frist auch für das Meldeverfahren auf. Dieser Umstand fällt insbesondere dort ins Gewicht, wo es sich bei der Steuerpflichtigen um eine Gesellschaft mit mehreren Obergesellschaften handelt, wobei nicht alle das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV in Anspruch nehmen (können). In diesem Sinne entspricht die Verwirkungsfrist auch dem Sinn und Zweck des Meldeverfahrens. Schliesslich entspricht dieser Auslegung auch die Tatsache, dass Art. 26a VStV erst nach der Einführung des Verfalltages von Art. 16 Abs. 2 VStG geschaffen wurde, und daher die Schaffung einer Verwirkungsfrist wegen der Verfalltagsproblematik auch dogmatisch begründet ist.

Gestützt wird dies durch die systematische Auslegung von Art. 26a VStV selbst. Während Abs. 1 und 3 der Bestimmung anspruchsbegründende Voraussetzungen betreffen, bezieht sich Abs. 4 der Bestimmung auf die Sanktionen. Die 30-tätige Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV ist damit auch aufgrund der Systematik innerhalb des Artikels als Anspruchsvoraussetzung und damit als Verwirkungsfrist zu verstehen.

Art. 26a Abs. 2 VStV verweist sodann auf Art. 21 Abs. 1 VStV, welche Bestimmung ebenfalls eine 30-tätige Einreichungsfrist vorsieht. Die Dauer der Frist gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV war von der Änderung per 1. Januar 2001 nicht betroffen. Aufgrund der expliziten Erwähnung in Art. 26a Abs. 2 VStV kommt der in diesem Absatz genannten Frist eine besondere Bedeutung zu. Andernfalls hätte der blosser Verweis auf Art. 21 VStV genügt. Auch aus diesem Grunde ist die Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV als Anspruchsvoraussetzung zu verstehen.

5.3.5 Aufgrund all dieser Überlegungen ist bei der 30-tägigen Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV von einer Verwirkungsfrist auszugehen.

5.3.6 Daran ändert auch die in der Literatur geäusserte Anregung nichts, wonach das Meldeverfahren erst dann zu verweigern sei, wenn die Rückforderung der Verrechnungssteuerforderung gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG nicht mehr möglich ist (vgl. MATTEOTTI, Fallstricke, S. 486). Bei der Rückforderungsfrist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG handelt es sich um eine Ver-

wirkungsfrist (vgl. BEUSCH, VSTG-Kommentar, Art. 32 N. 5). Die Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG betrifft indessen den Leistungsempfänger und nicht den Leistungserbringer. Es rechtfertigt sich daher, für den Leistungserbringer ebenfalls eine Verwirkungsfrist zu statuieren. Würde der Leistungserbringer innert dreier Jahre keine Meldung einreichen, müsste in der Folge das Entrichtungsverfahren durchgeführt werden, wobei die Verrechnungssteuer grundsätzlich auf den Empfänger überwältzt werden müsste. Zufolge Verwirkung der Rückforderungsfrist und mangels Anwendbarkeit der 60-Tages-Frist gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG würde die Verrechnungssteuer zur definitiven Belastung für den Leistungsempfänger. Eine solche Konsequenz für den Leistungsempfänger wäre nicht mit dem Sinn und Zweck des Meldeverfahrens vereinbar. Auf die allfällige Problematik einer Aufrechnung ins Hundert sei hier nicht weiter eingegangen. Somit erweist sich die 30-tägige Verwirkungsfrist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV auch aus Gründen der Rechtssicherheit und der Wahrung der Rückforderungsrechte des Leistungsempfängers als geboten.

5.3.7 Nichts anderes ergibt sich schliesslich aus Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Ob die Meldung vorliegend im Rahmen einer "amtlichen Kontrolle" (vgl. oben E. 4.3.2.5) erfolgte, kann offen bleiben, denn diese Bestimmung findet bei offenen Konzerndividenden ohnehin keine Anwendung (vgl. oben E. 4.3.2.4). Im Übrigen statuiert auch Art. 26 Abs. 2 VStV eine 30-tägige Frist, wobei hier nicht über deren Charakter zu befinden ist.

5.4 Die Beschwerdeführerin hat unstreitig das Gesuch um Entrichtung der Steuer im Meldeverfahren rund eineinhalb Jahre nach Fälligkeit der Dividende eingereicht. Sie hat damit ihren Anspruch auf das Meldeverfahren verwirkt. Somit finden vorliegend die Bestimmungen zum Entrichtungsverfahren Anwendung und sind grundsätzlich Verzugszinsen geschuldet, es sei denn, es ergäben sich Einschränkungen aus dem verfassungsmässigen Grundsatz des Vertrauensschutzes. Dies ist nachfolgend zu prüfen.

6.

6.1 Die Beschwerdeführerin macht hierbei geltend, dass in der Vergangenheit im schweizerischen Konzernverhältnis verspätete Meldeverfahren regelmässig akzeptiert und keine Verzugszinsen erhoben worden seien. Die ESTV habe eine Praxisänderung vorgenommen. Aus dem Vertrauensschutz gemäss Art. 9 BV ergebe sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass Praxisänderungen, die sich auf Fristen und Formvorschriften beziehen, durch die Behörde vorgängig angekündigt werden müssten. Zum Beweis der behaupteten Praxis führt die Beschwerdeführerin verschiedene Indizien an und verlangt einen Amtsbericht. Ferner beruft

sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 BV, da es an einer Übergangsregelung fehle.

Die ESTV stellt in Abrede, eine Praxisänderung vorgenommen zu haben. Sie habe das Meldeverfahren nach Ablauf der 30-Tages-Frist stets verweigert und werde das auch weiterhin so handhaben. Es sei aber nicht ausgeschlossen, dass im Massenverfahren einzelne spezifische Fälle anders behandelt worden seien. Die Beweislast für die behauptete Praxisverschärfung liege bei der Beschwerdeführerin. Der angebehrte Amtsbericht sei nicht zielführend, unverhältnismässig und letztlich mangels detaillierter Daten überhaupt nicht möglich. Solange die Treuhandskammer die von ihr zitierten Beweisfälle für eine behauptete andere Praxis gegenüber der ESTV nicht offenlege, könne die ESTV dazu auch nicht Stellung nehmen.

Die Parteien stimmen insoweit überein, als dass eine ausdrückliche Verlautbarung der ESTV für eine wie auch immer geartete Praxis fehle.

6.2 Es sind somit verschiedene Tatfragen zu unterscheiden, zum einen ob die ESTV vor dem Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 das Meldeverfahren auch nach Ablauf der Frist von Art. 26a Abs. 2 VStV bewilligt habe (Tatfrage 1), zum andern, ob die ESTV nach dem fraglichen Bundesgerichtsentscheid weiterhin verspätete Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV bewilligt habe (Tatfrage 2) und zum Dritten, ob im Falle nachträglich bewilligter Meldeverfahren auf die Erhebung von Verzugszinsen verzichtet worden war (Tatfrage 3).

6.3 Ob eine entsprechende Verwaltungspraxis (zur Tatfrage 1 bis Tatfrage 3) tatsächlich bestanden hat, ist letztlich aber – vorbehältlich der Ausführungen in E. 6.4 ff.) – insoweit irrelevant, als dass diese ohnehin nicht rechtens (vgl. oben E. 5.3.5 am Ende) gewesen wäre und – hätte sie bestanden – aufgegeben werden müsste. Denn selbst eine tatsächlich bestehende Praxis ist nach gerichtlicher Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit sofort aufzugeben und es ist die vom Gericht als richtig erkannte Auffassung grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. In der sofortigen korrekten Rechtsanwendung liegt gemäss Rechtsprechung und entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin keine unzulässige Rückwirkung (vgl. oben E. 3.4.3).

6.4 Eine Einschränkung der sofortigen Anwendbarkeit einer Praxisänderung durch die Verwaltung aufgrund einer gerichtlichen Auslegung durch ein Gericht kann sich – wenn überhaupt – unter Umständen in Anwen-

dung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ergeben (vgl. oben E. 3.4.3).

Voraussetzung hierfür ist jedoch mitunter, dass eine entsprechende Praxis überhaupt bestand und die Beschwerdeführerin von der (behaupteten) Praxis effektiv Kenntnis hatte und die Deklaration im Vertrauen darauf unterliess. Letzteres erscheint im vorliegenden Fall zumindest zweifelhaft, da die Beschwerdeführerin für das nachfolgende Geschäftsjahr 2010 am 18. Januar 2012 unaufgefordert eine Meldung vorgenommen und hierbei die Vorjahresdividende 2009 offenbar unerwähnt gelassen hat. Die Prüfung dieser Frage kann jedoch im vorliegenden Fall unterbleiben.

6.5 Bleibt der – grundsätzlich von der Behörde – zu erstellende Sachverhalt unklar, so ist es nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung Sache der Beschwerdeführerin, die von ihr behauptete frühere Praxis zu beweisen (vgl. dazu oben E. 2.2 und 2.4). Nachfolgend ist hinsichtlich der erwähnten Praxis mithin zu prüfen, wie es sich damit verhält.

6.5.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich zum Nachweis der Praxis mitunter auf das Merkblatt vom Januar 2001 "Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden aus Beteiligungen im schweizerischen Konzernverhältnis (Art. 26a VStV, Stand 30. Juni 2002, S-025.116)", welches keine Konsequenzen erwähne, wenn die Meldung verspätet eingereicht werde.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass gemäss dem fraglichen Merkblatt die steuerpflichtige Gesellschaft zwischen dem Entrichtungs- und dem Meldeverfahren wählen könne und im Falle einer Ablehnung des Gesuchs bei der steuerpflichtigen Gesellschaft die Verrechnungssteuer und ein allfälliger Verzugszins erhoben werden. Die Beschwerdeführerin musste somit schon aufgrund des Merkblattes im Klaren sein, dass ein gewisses Risiko bestand, dass das Meldeverfahren abgelehnt werden könnte, denn es ist nicht Sache der Beschwerdeführerin, den Entscheid über das Meldeverfahren vorwegzunehmen (vgl. dazu oben E. 4.3.2.6). Jedenfalls durfte sie aus dem fraglichen Merkblatt nicht auf eine Praxis schliessen, dass die Nichteinhaltung der 30-Tagesfrist keine Konsequenzen haben würde.

6.5.2 Die Beschwerdeführerin verweist sodann auf den ehemaligen Chef der Abteilung Verrechnungssteuer, welcher sich im Jahre 2011 dahingehend geäußert habe, dass – soweit es um länger als die Zahlungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG zurückliegende Leistungen gehe – die

Zulassung des Meldeverfahrens bewirke, dass kein Verzugszins erhoben werde.

Diese Äusserung stammt aus einem Aufsatz (HOCHREUTENER, Meldeverfahren, S. 78) und datiert zum einen nach dem Ablauf der Einreichungsfrist im vorliegenden Fall und zum andern auch nach dem Bundesgerichtsentscheid 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011. In seiner Publikation aus dem Jahre 2013 schreibt HOCHREUTENER erneut, bewillige die ESTV ein Meldeverfahren "(möglicherweise auch lange nachdem die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist, vgl. beispielsweise Fälle von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV [...])", sehe sie davon ab, für die Zeit nach Entstehung der Forderung bis deren Hinfall durch die Bewilligung des Meldeverfahrens einen Verzugszins zu erheben (HOCHREUTENER, Verrechnungssteuer 2013, Teil II Rz. 1024). Zur Verzugszinsenpraxis bei Ablehnung des Meldeverfahrens äusserte er sich in diesem Zusammenhang nicht. Wie aus den beiden obigen Aussagen auf eine frühere Praxis geschlossen werden können sollte, wonach das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV auch bei verstrichener Einreichungsfrist stets bewilligt worden sei, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich.

6.5.3 Vor Vorherein keine Praxis, geschweige denn deren Verschärfung, zu belegen vermögen sodann die von der Beschwerdeführerin eingereichten beiden Zeitungsartikel der Handelszeitung vom 28. Mai 2014 bzw. die Einnahmenstatistik der ESTV, weshalb sich die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich angebehrten Weiterungen schon deshalb erübrigen. Die erwähnten Statistiken der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Bussen und Verzugszinsen bei der Verrechnungssteuer weisen zwar eine Zunahme der Einnahmen aus. Der Grund dafür ist den Statistiken nicht zu entnehmen. Die Vorinstanz hat hierzu in ihrer Duplik aber ausgeführt, dass im Nachgang zum fraglichen Entscheid des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 viele nachträgliche Deklarationen, Gesuche um Meldeverfahren und auch Selbstanzeigen gestützt auf das Verwaltungsstrafrecht eingereicht worden seien. Im Jahre 2013 seien bei 18'017 Meldeformularen (2012 15'827; 2011 14'921; 2010 13'430) 4'923 Rechnungen für Verzugszinsen gestellt worden, was einem Prozentsatz von 6,8% entspreche (2012 7,0%; 2011 7,5%; 2010 6,9%). Von den im Jahre 2013 insgesamt eingenommenen Bussen und Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 323 Mio. würden Fr. 266,4 Mio. auf 36 Verzugszinsenrechnungen entfallen (welche auf Verrechnungssteuerforderungen von mehr als Fr. 3,1 Mia. erhoben worden seien). Die massive Zunahme der Einnahmen sei also auf wenige Einzelfälle zurückzuführen. Von diesen 36 aussergewöhnlichen Fällen seien zudem derzeit sechs Fälle vor Bundes-

verwaltungsgericht hängig (mit Verzugszinsen von über Fr. 170 Mio. basierend auf Verrechnungssteuerforderungen von rund Fr. 1,95 Mia.).

Die Ausführungen der Vorinstanz sind detailliert und decken sich mit den von der Beschwerdeführerin erwähnten Statistiken bzw. den vor dem Bundesverwaltungsgericht derzeit anhängigen Streitsummen zu diesem Thema; allerdings mit der Einschränkung, dass die vor dem Bundesverwaltungsgericht anhängigen Fälle allesamt Verfügungen aus dem Jahre 2012 (und nicht aus dem Jahre 2013) betreffen. Aufgrund der weiteren Ausführungen der ESTV ist jedoch anzunehmen, dass diese Daten erst in der Statistik 2013 erfasst worden sind. Die Ausführungen der ESTV sind damit glaubhaft, und auch sie sprechen gegen eine Praxisänderung.

6.5.4 Auch die von der Beschwerdeführerin behauptete angebliche Häufung der vorsorglichen Schadensanzeigen wegen verpasster Meldefristen bei einer Berufshaftpflichtversicherung ist von vornherein nicht geeignet, die behauptete Praxis zur Handhabung der Voraussetzungen für das Meldeverfahren im schweizerischen Konzernverhältnis rechtsgenügend nachzuweisen. Zum einen ist die Haftungsfrage bzw. die Verantwortung des Steuerberaters im Versicherungsfall erst noch zu klären. Zum anderen liesse sich damit höchstens zeigen, dass die Fristen verpasst wurden: Dass daneben die verspäteten Meldungen früher durch die ESTV stets akzeptiert worden wären, lässt sich hiermit nicht nachweisen. Daher kann auf die beantragte Einholung von Stellungnahmen oder gar von Zeugen- einvernahmen schon aus diesem Grund verzichtet werden.

6.5.5 Der von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Bericht der Treuhandkammer vom 1. Mai 2013 erwähnt das nationale Meldeverfahren nicht ausdrücklich. In der angehängten Zusammenstellung wurden aber 37 Fälle (betreffend Dividendenausschüttungen im Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2005 bis Ende 2012) aufgeführt, die sich auf ein schweizerisches Konzernverhältnis bezogen. Diese Zahlen sind angesichts der von der Behörde angeführten Gesamtzahl von Meldeverfahren von zwischen rund 13'000 (2010) rund 18'000 (2013) Fällen pro Jahr nicht annähernd ausreichend, den Nachweis einer Verwaltungspraxis zu erbringen. Untauglich ist schliesslich auch der Hinweis auf aktuelle parlamentarische Aktivitäten (parlamentarische Initiative 13.471 und 13.479). Diese zeigen – nur, aber immerhin –, dass dem Thema politische Aufmerksamkeit zuteil wird. Eine Praxisänderung vermögen sie freilich selbstredend nicht zu belegen. Es ist nicht am Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden, ob die in einer Initiative vorgeschlagene Regelung, beim Verpassen der Melde-

frist anstelle von "Strafzinsen" verschuldensabhängige Ordnungsbussen aufzuerlegen (13.471), sachgerecht(er) wäre.

6.5.6 Die Beschwerdeführerin beantragt alsdann einen Amtsbericht, worin die ESTV ihre Versandpraxis zum Abrechnungsformular 103 darzulegen habe und dass es nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Januar 2011 eine amtsinterne Weisung oder Vergleichbares gegeben habe, wonach die Kapitalgesellschaften systematisch auf Einhaltung der 30-Tages-Frist zu kontrollieren und gegebenenfalls ins Entrichtungsverfahren zu verweisen seien. Ferner seien die bisherige und die neuere Praxis zu den Verzugszinsfällen statistisch zu belegen.

Die ESTV bestreitet demgegenüber eine derartige "amtsinterne Weisung oder vergleichbare Instruktion" und erläutert, dass die Zunahme der Verzugszinsfälle auf zahlreichen Nachdeklarationen bzw. Selbstanzeigen beruhe.

Der ESTV kommt im vorliegenden Fall Parteistellung zu. Dem beantragten "Amtsbericht" kann daher nur, aber immerhin die Beweisqualität einer Parteiauskunft zukommen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.130).

Aus der Versandpraxis lässt sich indessen weder betreffend die Bewilligung des Meldeverfahrens noch betreffend die Erhebung von Verzugszinsen etwas herleiten, weshalb auf die Einholung eines Amtsberichtes schon deshalb verzichtet werden kann. Auch aus der allfälligen Weisung liesse sich nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin herleiten. Eine derartige Weisung würde lediglich auf eine rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen abzielen. Damit ist aber keinesfalls gesagt, dass früher eine anderslautende Praxis gegolten haben sollte. Gemäss Schreiben der ESTV vom 27. März 2012 stellte sie anlässlich der mit Eingabe vom 18. Januar 2012 von der Beschwerdeführerin deklarierten Dividende für das Geschäftsjahr 2010 fest, dass die Dividende 2009 noch nicht abgerechnet worden war. Von einer systematischen Nachforderung – wie das die Beschwerdeführerin behauptet – kann unter diesen Umständen zumindest im hier einzig zu beurteilenden Fall nicht die Rede sein.

Die Beschwerdeführerin beantragt sodann, mittels Amtsberichts die bisherige und die neue Praxis zu den Verzugszinsfällen zahlenmässig zu belegen, insbesondere nach der Anzahl der nach Ablauf der 30-Tages-Frist gutgeheissenen und abgelehnten Meldeformulare 106. Was sie aus diesen Zahlen ableiten will, bleibt im Dunkeln. Es ist auch fraglich, ob mittels

des beantragten "Amtsberichts", eine Praxis nachgewiesen werden könnte, denn die ESTV macht geltend, die Daten für die Erstellung eines solchen Amtsberichtes stünden nicht zur Verfügung. Immerhin liefert sie in der Vernehmlassung vom 2. Juni 2014, insbesondere aber in ihrer Duplik vom 7. August 2014, ausführlicheres Zahlenmaterial und begründet damit nachvollziehbar, dass die verzeichnete Zunahme der Verzugszinseneinnahmen und Bussen im 2013 auf die Höhe der ausgeschütteten Dividenden und nicht auf eine Zunahme der Zahl der Verzugszinsenfälle zurückzuführen ist. Unter diesen Umständen kann auf die Erstellung eines "Amtsberichts" ohne Weiteres verzichtet werden.

6.5.7 Zusammenfassend ergeben sich zwar einige Hinweise, die auf eine vermehrte Ablehnung von Meldeverfahren im schweizerischen Konzernverhältnis wegen verpasster Meldefristen deuten. Daraus lässt sich trotz der Vorbringen und offerierten Beweismittel der Beschwerdeführerin aber nicht ableiten, dass vor dem fraglichen Bundesgerichtsentscheid eine einschlägige Verwaltungspraxis bestanden hat, wonach das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV trotz verspäteter Einreichung grundsätzlich gewährt wurde, soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren. Es braucht somit nicht weiter geprüft zu werden, ob die ESTV im Falle einer nachträglichen Bewilligung des Meldeverfahrens gemäss Art. 26a VStV auf die Erhebung von Verzugszinsen verzichtete. Unter diesen Umständen war die ESTV von vornherein auch nicht gehalten, zu überlegen, ob nach dem fraglichen Bundesgerichtsentscheid eine Übergangsregelung aufzustellen gewesen wäre, ab wann sie nach verpasster Frist gemäss Art. 26a Abs. 2 VStV das Meldeverfahren verweigern und Verzugszinsen nachfordern werde (vgl. oben E. 3.4.3).

6.6 Die von der ESTV im vorliegenden Fall erfolgte Einforderung von Verzugszinsen erweist sich damit gestützt auf die vorstehenden Erwägungen auch unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes so oder anders als rechtskonform. Aufgrund ihrer Äusserungen im angefochtenen Entscheid wie auch in der nachfolgenden Vernehmlassung ist zudem davon auszugehen, dass die ESTV in gleichartigen Fällen weiterhin gleich vorgehen wird. Ein Anspruch auf "Gleichbehandlung im Unrecht" (E. 3.5) ist somit von vornherein nicht zu prüfen. Daran vermag auch die von der Beschwerdeführerin angerufene Zusammenstellung der Treuhandkammer nichts zu ändern.

7.

Im Quantitativ blieb die Verzugszinsenforderung zu Recht unbestritten. Aus den Akten ergeben sich auch keine Anhaltspunkte, die den Umfang

der Verzugszinsforderung in Frage stellen würden. Im Übrigen entsprechen der Umfang der Verrechnungssteuerforderung, die Höhe des Verzugszinses sowie der Zinsenlauf den einschlägigen Bestimmungen von Gesetz und Verordnung (vgl. Ziff. 4.1.3 und 4.1.6).

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Verzugszinsen im Betrag von Fr. 707'291.65 geschuldet sind. Die Beschwerde ist daher mit Bezug auf den materiellen Bestand und Umfang der Verzugszinsforderung abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8.

Die in der Betreuung Nr. (...) geltend gemachte Forderung ist ausgewiesen (vgl. oben E. 7). Im Übrigen sind die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung erfüllt. Aufgrund des Ausgangs des betriebsrechtlichen Verfahrens hat die Beschwerdeführerin von Gesetzes wegen die Kosten für den Zahlungsbefehl von vorliegend Fr. 203.- zu tragen (Art. 68 SchKG). Damit erweist sich die im Vorentscheid erteilte Rechtsöffnung in der Betreuung Nr. (...) als rechens. Die Beschwerde ist daher auch mit Bezug auf die von der Vorinstanz erteilte Rechtsöffnung abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

9.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 20'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). Für eine abweichende Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen besteht – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – unter den gegebenen Umständen kein Raum.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Es wird der Rechtsvorschlag in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) (Zahlungsbefehl vom 5. Juli 2012) aufgehoben und die definitive Rechtsöffnung erteilt. Die Beschwerdeführerin wird zur Zahlung der Betreuungskosten von Fr. 203.- verpflichtet.

3.

Die Kosten für das vorliegende Verfahren werden auf Fr. 20'000.- festgesetzt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

(Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: