

# **BVGer A-5744/2016 vom 11. Dezember 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-12-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5744\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5744_2016)

FR: TAF A-5744/2016 du 11 décembre 2017

IT: TAF A-5744/2016 del 11 dicembre 2017

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 19. August 2016 stellt eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren gemäss dessen Art. 37 nach dem VwVG. Als Adressatin des Einspracheentscheids vom 19. August 2016 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin hat ihre Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **E. 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.

### **E. 2.2**

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). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben (Bst. a), der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Bst. b), der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG; SR 951.31; Bst. c) sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Bst. d). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

### **E. 3.2**

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer richtet sich nach den Art. 21 ff. sowie 48 ff. VStG. Eine juristische Person hat Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG), die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat (Art. 25 Abs. 1 VStG e contrario) und bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG) und keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG).

### **E. 3.3**

Der Antrag auf Rückerstattung muss innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden (Art. 32 Abs. 1 VStG e contrario). Bei dieser Frist handelt es um eine sog. Verwirkungsfrist (vgl. Urteil des BGer 2A.65/2007 vom 7. Februar 2007 E. 3; Urteil des BVerfG A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.4; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], Art. 32 N. 5 mit weiteren Hinweisen). Verwirkungsfristen können weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden (Beusch, VStG-Kommentar, Art. 32 N. 5). Wird die Frist zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs nicht eingehalten, ist demzufolge auf den Antrag nicht einzutreten (vgl. auch W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 32 Abs. 1 N. 2.4 mit Hinweisen).

### **E. 3.4**

Das Bundesgericht hat dennoch in mehreren Entscheiden eine Wiederherstellung dieser Frist als möglich erachtet (Urteile des BGer 2C\_224/2009 vom 12. März 2010 E. 2.3; 2A.288/2003 vom 7. Mai 2004 E. 4.2 mit Hinweis auf die Urteile des BGer 2A.62/1995 vom 11. November 1996 E. 3c; 2A.11/1995 vom 23. Januar 1996 E. 5, publiziert in ASA 65 568; 2A.367/1989 vom 15. Juni 1990 E. 2d; vgl. auch ASA 49 136 E. 3, wo die Frage offen gelassen wurde). Zu prüfen bleibt somit, nach welchen Regeln die Wiederherstellung der Frist zu beurteilen ist.

#### **E. 3.4.1**

Bei der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG handelt es sich um eine in einem Bundesgesetz statuierte Frist. Das VStG als Spezialgesetz enthält keine eigene Regelung zur Fristwiederherstellung. Eine Regelung zur Wiederherstellung einer Frist im Verwaltungsverfahren findet sich hingegen in Art. 24 Abs. 1 VwVG. Damit bleibt zu prüfen, ob Art. 24 Abs. 1 VwVG im vorliegenden Fall Anwendung findet:

#### **E. 3.4.1.1**

Zuständig für die Behandlung von Wiederherstellungsbegehren nach Art. 24 Abs. 1 VwVG ist jene Instanz, welche bei Gewährung der Wiederherstellung über die nachgeholte Parteihandlung bzw. Rechtsvorkehr entscheiden muss (Urteile des BVer A-3528/2017 vom 21. August 2017 E. 1.2; A-3159/2017 vom 20. Juni 2017 E. 1.1; A-8109/2015 vom 18. Oktober 2016 E. 3.2; STEFAN VOGEL, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 24 N. 19).

#### **E. 3.4.1.2**

Juristische Personen haben ihre Rückerstattungsansprüche gegenüber der ESTV geltend zu machen (Art. 30 Abs. 2 VStG), die im Falle einer Ablehnung des Rückerstattungsantrags einen Entscheid erlässt, sofern sich die Sache nicht auf andere Weise erledigen lässt (vgl. Art. 51 Abs. 1 VStG). Bei der ESTV handelt es sich um eine Bundesbehörde (Art. 8 Abs. 1 der Regierungs- und Verwaltungsorganisationsverordnung vom 25. November 1998 [RVOV, SR 172.010.1] i.V.m. V. Ziff. 1.5 Anhang 1 derselben). Ihr Verhalten richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen des VwVG (Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. a VwVG). Art. 24 Abs. 1 VwVG fällt nicht unter den Ausnahmekatalog gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG. Somit ist Art. 24 Abs. 1 VwVG im Rückerstattungsverfahren anwendbar, soweit es sich um Rückerstattungsanträge juristischer Personen handelt (zu den verfahrensrechtlichen Regelungen bei der Rückerstattung an natürliche Personen vgl. Urteil des BVer 2C\_704/2014 vom 10. Februar 2015 E. 4.1).

#### **E. 3.4.2**

Nach Art. 24 Abs. 1 VwVG wird die Frist wiederhergestellt, wenn der Gesuchsteller oder sein Vertreter unverschuldeterweise abgehalten worden ist, binnen Frist zu handeln, sofern er unter Angabe des Grundes innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses darum ersucht und die versäumte Rechtshandlung nachholt; vorbehalten bleibt Art. 32 Abs. 2 VwVG.

#### **E. 3.4.2.1**

Die Wiederherstellung der versäumten Frist ist somit sowohl an formelle als auch materielle Voraussetzungen geknüpft. Sind Erstere gegeben, ist auf ein entsprechendes Gesuch einzutreten; werden auch die weiteren Anforderungen erfüllt, ist es überdies gutzuheissen (VOGEL, a.a.O., Art. 24 N. 6), andernfalls ist es abzuweisen (Urteil des BVer A-3528/2017 vom 21. August 2017 E. 2.1.2).

#### **E. 3.4.2.2**

Im Interesse der Rechtssicherheit und eines geordneten Verfahrens darf ein Hinderungsgrund nicht leichthin angenommen werden. Als unverschuldet im Sinn von Art. 24 Abs. 1 VwVG kann ein Versäumnis nur dann gelten, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der Partei bzw. ihrer Vertretung keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Als erheblich sind mit anderen Worten nur solche Gründe zu betrachten, die der Partei auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung ihrer Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert hätten (vgl. zum Ganzen

MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.140 ff. mit Hinweisen auf die Praxis; VOGEL, a.a.O., Art. 24 N. 10). Der Nachweis, dass die Frist wegen eines unverschuldeten Hindernisses nicht gewahrt werden konnte, ist vom Gesuchsteller zu erbringen, wobei die entsprechenden Umstände zu beweisen sind und ein blosses Glaubhaftmachen insoweit nicht genügt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3528/2017 vom 21. August 2017 2.1.2). Dieser strenge Massstab gilt insbesondere im Rückerstattungsverfahren, da die in Art. 32 Abs. 1 VStG statuierte Frist von drei Jahren ausgesprochen lange ist (Beusch, VStG-Kommentar Art. 32 N. 13 mit Hinweis).

### **E. 3.4.2.3**

Nach der Rechtsprechung gelten als unverschuldete Hindernisse etwa Naturkatastrophen, obligatorischer Militärdienst, plötzliche schwere Erkrankung, nicht aber organisatorische Unzulänglichkeiten, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften. Ist die Verspätung durch den Vertreter verschuldet, muss sich der Vertretene das Verschulden desselben anrechnen lassen. Dasselbe gilt, wenn eine Hilfsperson beigezogen wurde (vgl. BGE 114 Ib 67 E. 2 f.; Urteile des BGer 4A\_481/2016 vom 6. Januar 2017 E. 4.3; 2C\_734/2012 vom 25. März 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3159/2017 vom 20. Juni 2017 E. 2). Das Verhalten einer Hilfsperson kann selbst dann nicht als unverschuldeter Hinderungsgrund gelten, wenn die Hilfsperson klare Anweisungen erhielt und die Partei oder ihre Vertretung ihren Sorgfaltspflichten nachgekommen sind. Der Gesuchsteller oder seine Vertretung hat insbesondere zu prüfen, ob die Handlung tatsächlich vorgenommen wurde (Urteil des BVGer A-3528/2017 vom 21. August 2017 E. 2.1.2; PATRICIA EGLI, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 24 N. 17 f. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinserträgen mit diversen Fälligkeiten im Jahre 2011 unstreitig nach Ablauf der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG eingereicht. Strittig ist, ob die Vorinstanz die Wiederherstellung der Frist zu Recht verweigert hat.

### **E. 4.2**

Wie vorstehend ausgeführt richtet sich die Wiederherstellung der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VwVG im vorliegenden Fall nach Art. 24 Abs. 1 VwVG (E. 3.4.1.2).

#### **E. 4.2.1**

Die Beschwerdeführerin hatte bereits im E-Mail vom 20. Januar 2015 ausgeführt, dass der Geschäftsabschluss für das Jahr 2011 wegen fehlender Angaben und unvollständiger Unterlagen erst jetzt habe vorgenommen werden können. Dem eingereichten Formular 25 vom 19./20. Januar 2015 ist zu entnehmen, dass der Geschäftsabschluss vom 15. Januar 2015 datiert. Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin hat sie die Steuererklärung 2011 am 20. Januar 2015 der Steuerverwaltung [...] eingereicht. Zumindest mit dieser letzten Handlung hat die Beschwerdeführerin Kund getan, dass sie den Geschäftsabschluss nunmehr als definitiv betrachtet. Damit ist das von ihr angerufene Hindernis am 20. Januar 2015 entfallen. Der Rückerstattungsantrag für die Verrechnungssteuer datiert vom 19./20. Januar 2015. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin die versäumte Handlung innerhalb von dreissig Tagen nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt (E. 3.4.2). Die Beschwerdeführerin stellte mit Schreiben vom

17. Februar 2015 zudem gestützt auf Art. 24 Abs. 1 VwVG fristgerecht ein formelles Fristwiederherstellungsgesuch (E. 3.4.2). Infolgedessen kann offen bleiben, ob ihre früheren Ausführungen als Gesuch um Wiederherstellung der Frist verstanden werden mussten. Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass die formellen Voraussetzungen für die Wiederherstellung der Frist erfüllt sind.

#### **E. 4.2.2**

In materieller Hinsicht beruft sich die Beschwerdeführerin sinngemäss darauf, dass der Geschäftsabschluss 2011 aufgrund einer Kette von unglücklichen Umständen nicht habe rechtzeitig fertiggestellt werden können. Zum ersten habe der ehemalige Buchhalter die Buchführung seit 2011 nicht besorgt, zum zweiten habe die über 90-jährige Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin die Angelegenheit nicht mehr selber erledigen oder überwachen können. Zum dritten sei die Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin am ... verstorben. Schliesslich sei der Willensvollstrecker während der gesamten Mandatsdauer teilweise arbeitsunfähig gewesen. Massgeblich für die Wiederherstellung der Frist ist in erster Linie, ob am 31. Dezember 2014 ein unverschuldetes Hindernis für die Einreichung des Rückerstattungsantrages bestanden hat. Insoweit ist vorab auf die - belegte - teilweise Arbeitsunfähigkeit des Willensvollstreckers einzugehen. Hierbei handelt es sich um eine seit längerer Zeit bestehende Einschränkung, welche zwar die Arbeit erschwert, nicht aber verunmöglicht hat. Ohnehin dürfte der Willensvollstrecker die Bücher der Gesellschaft kaum persönlich nachgeführt haben. Ebenso wenig wurden Gründe geltend gemacht oder ergeben sich Anhaltspunkte aus den Akten, die auf eine kurzfristige unverschuldete Verzögerung der Aufarbeitung bzw. der Buchführungsarbeiten schliessen liessen. Nach den Angaben des Willensvollstreckers habe er untermittelbar nach Abschluss der Buchhaltungsarbeiten die Steuererklärung 2011 erstellt und den strittigen Rückerstattungsantrag eingereicht. Somit liegen die Gründe für die verspätete Einreichung des Gesuches letztlich in der zu besorgenden Aufarbeitung, was rechtsprechungsgemäss kein Grund für eine Wiederherstellung der Frist ist. Damit fehlt es an einem unverschuldeten Hindernis im Sinne von Art. 24 Abs. 1 VwVG (E. 3.4.2.3). Die Vorinstanz hat somit das Gesuch um Wiederherstellung der Frist zu Recht abgewiesen. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt dabei nicht, dass nach der Übernahme eines Willensvollstreckermandats in der Regel eine gewisse Zeit benötigt wird, um sich einen Überblick über den Nachlass zu verschaffen und die notwendigen Massnahmen einzuleiten. Dies muss umso mehr dort gelten, wo der Willensvollstrecker auch einzelne Geschäftsführungsaufgaben einer Aktiengesellschaft besorgt, wie das vorliegend offenbar der Fall ist. Die Frage, wer dieses Risiko letztlich zu tragen hat, ist jedoch nicht im vorliegenden Verfahren zu klären und für dieses auch nicht relevant.

#### **E. 4.2.3**

Demzufolge ist der Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 32 Abs. 1 VStG verwirkt (E. 3.3). Die Einhaltung der Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG ist Voraussetzung für die Anhandnahme des Rückerstattungsverfahrens. Daher hätte die Vorinstanz auf den Rückerstattungsantrag in ihrer Verfügung vom 30. Juni 2015 nicht eintreten dürfen (E. 3.3) und hat sie das Rückerstattungsgesuch zu Unrecht abgewiesen.

#### **E. 4.2.4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde mit Bezug auf das Gesuch um Wiederherstellung der Frist abzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde gutzuheissen.

Der Einspracheentscheid vom 19. August 2016 ist aufzuheben, und das Rückerstattungsbegehren der Beschwerdeführerin vom 19./20. Januar 2015 ist nicht - wie die Vorinstanz dies getan hat - abzuweisen, vielmehr ist darauf nicht einzutreten.

#### **E. 5**

Die Beschwerde ist zwar - wie erläutert aus verfahrensrechtlichen Gründen - teilweise gutzuheissen. Indessen hat die Beschwerdeführerin letztlich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, was ihr weiterhin zu verweigern ist. Die Beschwerdeführerin ist damit im vorliegenden Verfahren gleichwohl als unterliegend zu betrachten und hat die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 4'500.- festzusetzen sind, zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist entsprechend nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.