

BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-08-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2114_2009

FR: TAF A-2114/2009 du 4 août 2011

IT: TAF A-2114/2009 del 4 agosto 2011

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 26. Februar 2009 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren. Ob ein solches Einspracheverfahren im Übrigen nötig bzw. dessen Durchführung gar zulässig war, ist angesichts des für den vorliegenden Sachverhalt einschlägigen Art. 6 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung zwar fraglich (vgl. Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts A-6537/2010 vom 11. Januar 2011). Auf diese Frage muss aber nachfolgend nicht weiter eingegangen werden, da die angefochtene Verfügung vom 22. Mai 2008 als Rechtsmittel die Einsprache nannte und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung, also auch einer solchen mit einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung, kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; vgl. Lorenz Kneubühler, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: Kommentar VwVG], N 19 zu Art. 38). Als Adressatin des Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Im Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden (BGE 131 II 200 E. 3.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2). Vorliegend sind eine Verrechnungssteuerforderung in der Höhe von Fr. 134'750'000.-, für welche sich die ESTV im Wesentlichen auf das Vorliegen einer faktischen Liquidation stützt, sowie Zinsen zu 5% ab dem 3. September 2006 bzw. ab dem 28. Juli 2007 Streitgegenstand. Andererseits gehört zum Streitgegenstand nach

wie vor die Frage der Zulassung bzw. der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht im Meldeverfahren. Nicht zum Streitgegenstand gehören Fragen der Rückerstattung, es sei denn, sie stellen sich im Zusammenhang mit der Zulassung des Meldeverfahrens.

E. 1.3

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*, Basel 2008, N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1 mit Verweis auf BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

E. 1.4

Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht «für den Bedarfsfall» weitere Beweise, nämlich sechs Zeugen, angeboten. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 3.144 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt bzw. die zu bezeugenden Tatsachen für nicht erheblich. Es verzichtet auf die Einvernahme von Zeugen aufgrund des unter E. 6.3 hiernach Erläuterten.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955).

E. 2.2

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend - an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; Thomas Jaussi, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N 1 ff. zu Art. 10). Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer aber verlangen deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; Markus Reich, Kommentar VStG, N 9 zu Art. 14). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung regelmässig und nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; BVGE 2010/61 E. 2.3; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 21, S. 537, N 39). Direkten Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer hingegen für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge - soweit er nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschützt ist - und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird (Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 71).

E. 2.3

Was als «Ertrag beweglichen Kapitalvermögens» gilt, regelt Art. 4 Abs. 1 VStG. Steuerbar sind u.a. Erträge (Dividenden) der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Gemäss Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.21) in der hier massgebenden Fassung vom 20. Mai 1992 (AS 1992 1200) ist steuerbarer Ertrag jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (zur Gesetzmässigkeit dieser Bestimmung: BGE 115 Ib 279 E. 9a, BGE 118 Ib 320 E. 1a).

E. 2.4

Art. 20 Abs. 1 VStV (in der alten wie in der neuen Fassung) bezeichnet auch Liquidationsüberschüsse als geldwerte Leistungen. Der Begriff der Liquidation wird im Steuerrecht deutlich weiter gefasst als im Handelsrecht. Nach ständiger Praxis ist die Verrechnungssteuer auf Liquidationsüberschüssen nicht nur dann geschuldet, wenn die Gesellschaft förmlich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts aufgelöst wird, sondern auch, wenn sie durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird. Dies ist der Fall, wenn die Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder investiert, sondern verteilt wird. Das kann erfolgen, wenn der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden, aber auch dann, wenn ihr zwar einige Aktiven (wie namentlich Bankguthaben, flüssige Mittel oder Buchforderungen gegen ihre Aktionäre u.ä.) verbleiben, ansonsten jedoch die wirtschaftliche Substanz entzogen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.3, BGE 115 Ib 274 E. 9 u. 10; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6191/2008 vom 10. Juni 2010 E. 2). Eine faktische Liquidation wird demnach angenommen, wenn die Gesellschaft ausgehöhlt wird, so dass die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2010 vom 19. April 2011 E. 4.1). Der Beginn einer faktischen Liquidation ist dann anzunehmen, wenn die Gesellschaftsaktiven versilbert werden und die Aktionäre bzw. die

ihnen nahestehenden Personen den Verwertungserlös erhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

E. 3.1

Der Grundmechanismus der Verrechnungssteuer gliedert sich in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und die der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG; vgl. Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, Zürich 2001, S. 47). Aus dem Zusammenspiel von Erhebung und Rückerstattung ergibt sich die gewollte Sicherungswirkung. Die Zweiteilung zeigt sich deutlich in der Systematik des VStG, dessen erster Abschnitt (Art. 4 ff. VStG) die Erhebung regelt und der zweite (Art. 21 ff. VStG) sich mit der Steuerrückerstattung befasst. Ist der Dividendenempfänger nicht in der Schweiz steuerpflichtig, bräuchte insofern beim Dividendenschuldner keine Verrechnungssteuer erhoben zu werden, als dass beim Gläubiger weder eine schweizerische Einkommens- noch Gewinnsteuer zu besichern ist. Für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge hat die Verrechnungssteuer jedoch wie oben in E. 2.2 erwähnt direkten Fiskalzweck, sofern er nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen geschützt ist (Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 71).

E. 3.2

Was die Erhebung betrifft, wird die Verrechnungssteuerpflicht 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. Gemäss Art. 20 VStG kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Die Verrechnungssteuerverordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist, in Art. 24 ff. VStV und zwar abschliessend (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2). Anspruch auf Bewilligung eines Meldeverfahrens besteht nur, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätten (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2 mit Hinweis auf BGE 115 Ib 274 E. 20c; Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.3).

E. 3.3

Während die Rückerstattung für nationale Verhältnisse in Art. 21 ff. VStG geregelt ist, richtet sie sich im internationalen Verhältnis nach einem allfälligen DBA bzw. Staatsvertrag (oben E. 2.2) und nicht nach Art. 21 ff. VStG. Weil Art. 24 Abs. 2 VStV vorschreibt, das Meldeverfahren sei in allen Fällen nur zulässig, wenn feststehe, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätten, ist auch gesagt, dass ein staatsvertraglich bzw. in einem DBA vorgesehener Rückerstattungsanspruch nicht zur Anwendung des in der VStV vorgesehenen Meldeverfahrens berechtigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; vgl. auch W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Rz. 11.2 zu Art. 20). Doch ist ein besonderes Meldeverfahren auf Grund eines DBA oder eines anderen Staatsvertrages nicht ausgeschlossen (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; Ivo P. Baumgartner, Kommentar VStG, N 63 zu Art. 20).

E. 3.4

Zwischenzeitlich hat der Bundesrat mit der Steuerentlastungsverordnung eine landesrechtliche Grundlage für die Zulassung des Meldeverfahrens im internationalen Verhältnis geschaffen. Der Bundesrat stützte sich bei Erlass der Verordnung auf Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2). Darin wird er ermächtigt, das Verfahren zu ordnen, das bei einer staatsvertraglich zugesicherten Rückerstattung an der Quelle erhobener schweizerischer Steuern auf Kapitalerträgen einzuhalten ist (vgl. zum Ganzen Hans-Peter Hochreutener, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, in *Der Schweizer Treuhänder*, 1 2/2011, S. 77 ff.). Gemäss Art. 3 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung kann die ESTV der schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin die Bewilligung erteilen, auf die an eine ausländische Gesellschaft ausgerichteten Dividenden direkt die im massgebenden DBA oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Entlastung von der Verrechnungssteuer vorzunehmen (Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung).

E. 3.5

Auch im internationalen Verhältnis aber gilt, dass ein Meldeverfahren nur zugelassen wird, wenn die Rückerstattung bzw. eine durch ein DBA- oder einen anderen Staatsvertrag bewirkte Entlastung nicht in Zweifel steht. Denn an der schweizerischen Verrechnungssteuer ist speziell, dass die ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt für die auf Dividendenausschüttungen anfallende Steuer ist (oben E. 2.2). Partei im Erhebungsverfahren ist denn auch regelmässig die Dividendenschuldnerin, nicht aber die Dividendenempfängerin. Letztere hat dadurch im Erhebungsverfahren weder Rechte noch Pflichten und es kann folglich über ihre Rückerstattungsberechtigung nicht abschliessend entschieden werden. Besteht eine Unsicherheit bezüglich des Ausgangs des dem Erhebungsverfahren nachgelagerten Rückerstattungsverfahrens, kann diese Unsicherheit denn auch nicht im Erhebungsverfahren, sondern muss im Rückerstattungsverfahren beseitigt werden. Ergibt sich mit anderen Worten bei der Prüfung der Zulassung des Meldeverfahrens, dass sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen lässt, ist die Rechtsfolge nicht die Klärung der Rückerstattungsberechtigung im Erhebungsverfahren und auch nicht die Beiladung der mutmasslich Rückerstattungsberechtigten ins Erhebungsverfahren, sondern die Erhebung der Verrechnungssteuer. Die Rückerstattung oder deren Verweigerung werden dadurch nicht präjudiziert und können im dafür vorgesehenen Rückerstattungsverfahren geklärt werden. Dies entspricht der Konzeption des VStG und der Lösung des Verordnungsgebers für nationale Sachverhalte (Art. 24 Abs. 2 VStV; Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.3). Schliesslich hat das Bundesgericht betreffend die Frage, ob Art. 15 ZBstA ein Meldeverfahren verlange, entschieden, dass das Verfahren der Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 ZBstA grundsätzlich Sache der Vertragsstaaten und damit auch das Rückerstattungsverfahren grundsätzlich zulässig bleibe (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.3).

E. 3.6

Damit ein Meldeverfahren im internationalen Verhältnis im Sinne der Steuerentlastungsverordnung überhaupt in Frage kommt, ist verlangt, dass in einem DBA oder in einem anderen Staatsvertrag eine Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle vorgesehen ist. Eine solche Entlastung statuiert der am 1. Juli 2005 in Kraft getretene Art.

15 Abs. 1 ZBstA, wonach Dividendenzahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften im Quellenstaat grundsätzlich nicht besteuert werden, wenn die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält. Eine ähnliche Entlastung sieht bereits Art. 10 des Abkommens vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-LUX, SR 0.672.951.81) vor. Demnach sind die Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft (Schweiz) ansässig ist, steuerbefreit, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat (Luxemburg) ansässige Gesellschaft ist, die während mindestens zwei Jahren unmittelbar über mindestens 10% Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden (schweizerischen) Gesellschaft verfügt. Zum Verhältnis zwischen ZBstA und DBA LUX ist Art. 15 Abs. 3 ZBstA einschlägig, wonach bestehende DBA, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA per 1. Juli 2005 eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, unberührt bleiben.

E. 4.1

Vorliegend ist vorab zu beurteilen, ob die A. _____ AG, wie die ESTV geltend macht, faktisch liquidiert wurde. Die ESTV gelangte erst im Rahmen des Einspracheverfahrens zu dieser Auffassung. Aus den Akten ergibt sich ohne Weiteres, dass sich die A. _____ AG spätestens am 31. Dezember 2005 in liquidem Zustand befand und als einzige Beteiligung jene an der deutschen W. _____ GmbH erhalten geblieben war, welche zum Buchwert von Fr. 38'865.- ausgewiesen wurde, was rund 0.01% des damaligen Totals der Aktiven von Fr. 384'578'575.36 entsprach (oben G). Unstrittig ist, dass die A. _____ AG dannzumal ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hatte.

E. 4.2

Einzig die Tatsache aber, dass sich die Gesellschaft in einem liquidem Zustand befand und inaktiv war, genügt nicht für die Annahme einer faktischen Liquidation im Sinne der Rechtsprechung (oben E. 2.4). Verlangt ist weiter, dass der Erlös aus der Liquidation verteilt wurde, dass also die Aktionäre bzw. die ihnen nahestehenden Personen den Verwertungserlös erhielten. Die ESTV machte denn auch geltend, ein erster Teil der vollständigen Aushöhlung der A. _____ AG habe im «Verzicht» vom 3. August 2006 bestanden. Im Kaufvertrag vom 8. April 2005 hätten die A. _____ AG und die damalige C. _____ SICAR AG nicht vereinbart, dass die Verkäuferin der Käuferin einen entsprechenden Kredit einräume. In der Kaufpreisvereinbarung vom 23. Dezember 2005 sei wiederum kein Aufschub der Kaufpreiszahlung abgemacht worden, hingegen seien an diesem Tag die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Elemente «vereint gewesen» und der Kaufpreis von 235'296'000.- sei mangels besonderer Abrede fällig geworden. In der am 3. August 2006 getroffenen Vereinbarung zwischen der A. _____ AG und der damaligen C. _____ SICAR AG sei dann erklärt worden, dass die Forderung der A. _____ AG auf dem Weg einer Gewinnausschüttung beseitigt werden sollte. Damit habe sich die A. _____ AG rechtlich bindend zu dieser Art der Abwicklung der «Kaufpreiszahlung» verpflichtet und es sei ihr ab diesem Zeitpunkt unmöglich gewesen, auf die Geltendmachung der Kaufpreisforderung zurückzukommen. Entsprechend hätten die Parteien die Forderung spätestens am 3. August 2006 als untergegangen betrachtet.

E. 4.3

Weshalb die ESTV zum Schluss kam, es liege ein Forderungsverzicht vor, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar. Immerhin anerkannte die ESTV und wies selber darauf hin, dass die Parteien beabsichtigten, die Kaufpreisforderung der A. _____ AG gegen die damalige C. _____ SICAR AG und spätere C. _____ AG mit einer Gewinnausschüttung der A. _____ AG an die Muttergesellschaft (und Kaufpreisschuldnerin) zu beseitigen. Entgegen der Auffassung der ESTV stellte dies jedoch keinen Verzicht auf die Kaufpreisforderung dar und es wurde auch kein Erlös aus dem Verkauf der Beteiligungen verteilt. Vielmehr beabsichtigten die Parteien, ihre gegenseitigen Forderungen (Kaufpreis- bzw. Dividendenforderung) zu verrechnen, was sie später auch taten. Die Beschwerdeführerin hat glaubhaft dargelegt, dass die Forderung nur deswegen nicht früher durch Verrechnung getilgt wurde, weil die Bewilligung des Meldeverfahrens pendent war. Dass die stehen gelassene Forderung nicht verzinst wurde, zwingt im Übrigen und entgegen der Ansicht der ESTV nicht zum Schluss, es habe sich um ein simuliertes Darlehen gehandelt. Aus den dem Gericht vorliegenden Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass vor, während oder nach der Versilberung der Aktiven die Aktionärin der A. _____ AG den Verwertungserlös in anderer Form als in der einer Dividendenausschüttung erhalten hätte. Eine faktische Liquidation im Sinne des Verrechnungssteuerrechts liegt folglich nicht vor.

E. 4.4

Dass die A. _____ AG (als Verkäuferin der B. _____ AG) gleichentags zum Nennwert in ihre eigene Käuferin eingebracht wurde und erst so überhaupt eine Verrechnungssituation geschaffen wurde, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal sich G. _____ als Verkäuferin der A. _____ AG mit einer Einbringung über dem Nennwert dem Vorwurf der Transponierung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.331/2003 vom 11. Juni 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Steuerrecht 73 S. 402 E. 3.1) ausgesetzt hätte. An der Beurteilung ändert auch nichts, dass G. _____ als vormalige Alleinaktionärin der A. _____ AG wie auch als Alleinaktionärin der kaufenden C. _____ SICAR AG bzw. der späteren C. _____ AG eine in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerte natürliche Person ist und sie mit diesem Vorgehen aus einer inländischen und bei der Besteuerung nach dem Aufwand zwingend zu berücksichtigenden Beteiligung (vgl. Art. 6 Abs. 3 Bst. c StHG) eine ausländische machte.

E. 5.1

Damit bleibt zu prüfen, ob die A. _____ AG für die Dividendenausschüttung vom 28. Juni 2007 Anspruch auf Erhebung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren hat. Die Bewilligung eines solchen Meldeverfahrens hat sie mehrmals beantragt, die Gesuche wurden von der ESTV mit zuweilen unterschiedlicher Begründung (Steuerstatus der Dividendenempfängerin, Altreservenpraxis) abgelehnt. Zu beurteilen bleibt einzig das letzte Gesuch vom 16. Juli 2007. An dieser Stelle noch auszublenden sind dabei Fragen zum Vertrauensschutz, welchen die A. _____ AG mit Berufung auf die Besprechung vom 12. September 2006 geltend macht (vgl. dazu E. 6 hiernach).

E. 5.2

Bezüglich den Voraussetzungen des Meldeverfahrens im internationalen Verhältnis ist festzuhalten, dass sowohl das DBA LUX wie auch das ZBstA grundsätzlich eine Steuerentlastung vorsehen. Nicht strittig ist, dass die C. _____ AG eine Beteiligung an der

Beschwerdeführerin hielt bzw. hält, die gemäss Art. 10 Ziff. 2 Bst. b DBA LUX und Art. 15 Abs. 3 ZBstA grundsätzlich zur Reduktion bzw. vollständigen Entlastung von der schweizerischen Steuer berechtigt. Umstritten und nicht - wie im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt - ohne Weiteres feststellbar ist hingegen, ob die luxemburgische C._____ SICAR AG bzw. spätere C._____ AG als Dividendenempfängerin rückerstattungsberechtigt ist. So bleibt nicht vollständig ausgeschlossen, dass ihr in der vorliegenden Konstellation das Nutzungsrecht fehlt. Sodann erhob die ESTV nicht zuletzt im Wissen um den Steuerstatus der Alleinaktionärin der C._____ AG erhebliche Missbrauchsvorwürfe insbesondere des Inhalts, die luxemburgische Gesellschaft sei nur zwischengeschaltet worden, damit sie stellvertretend für G._____ die A._____ AG liquidiere. Ob dies zutrifft oder nicht, muss und kann vorliegend - es geht ausschliesslich um die Zulassung des Meldeverfahrens - offenbleiben. Einzig entscheidend ist wie oben in E. 3.5 erwähnt, dass die Frage der Rückerstattungsberechtigung der C._____ AG nicht zweifelsfrei und damit für vorliegende Zwecke nicht rechtsgenügend erstellt ist, was aber ein Meldeverfahren verhindert. Die Erhebung der Verrechnungssteuer hat deshalb auf dem Weg der Entrichtung der Steuer und nicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfolgen. Fragen betreffend die Rückerstattung sind im nachgelagerten Verfahren, in welchem die Dividendenempfängerin Partei sein wird, zu klären.

E. 6.1

Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Vertrauensschutz. Sie macht geltend, die ESTV habe ihr anlässlich der Besprechung vom 12. September 2006 ein Meldeverfahren unter näher genannten Bedingungen versprochen. Diese Bedingungen habe sie später erfüllt, trotzdem habe die ESTV das Meldeverfahren nicht zugelassen.

E. 6.2

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (vgl. statt vieler: BGE 137 I 69 E. 2.5.1, 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1 sowie den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A 1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.3). Die ESTV und die A._____ AG haben zur Frage der Zulässigkeit des Meldeverfahrens eine ausführliche Korrespondenz geführt. Ob die ESTV der Beschwerdeführerin

anlässlich der Besprechung vom 12. September 2006 die Bewilligung des Meldeverfahren unter gewissen Umständen zugesichert habe, wie die Beschwerdeführerin gestützt auf eine von ihr verfasste Besprechungsnotiz mit Hilfe von Zeugen beweisen will, braucht nicht entschieden zu werden. Selbst wenn dem so gewesen wäre, konnte der A. _____ AG aus einer Verweigerung des Meldeverfahrens kein rechtsgenügender Nachteil erwachsen, denn eine allfällige (entrichtete) Verrechnungssteuer hat sie von Gesetzes wegen auf die Dividendenempfängerin zu überwälzen. Zudem hat die A. _____ AG auch keine Dispositionen getroffen, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten. Im Übrigen wurde die allenfalls geschaffene Vertrauensbasis spätestens mit dem Schreiben der ESTV vom 18. Juni 2007 und damit noch vor der Ausschüttung der Dividende am 28. Juni 2007 zerstört.

E. 7.1

Demnach wird das Vorliegen einer faktischen Liquidation verneint, gleichzeitig jedoch die Verweigerung des Meldeverfahrens bestätigt. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung zivilrechtlich fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Als Fälligkeitsdatum von Dividendenausschüttungen wird das Datum des Beschlusses über die Festsetzung der Dividende herangezogen (Michael Beusch, Kommentar VStG, N 33 zu Art. 12). Vorliegend war die Verrechnungssteuerforderung demnach mit Dividendenbeschluss vom 28. Juni 2007 entstanden. Fällig wurde sie nach Ablauf von 30 Tagen seit ihrer Entstehung, das heisst am 28. Juli 2007 (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Ab diesem Datum ist ein Verzugszins von 5% geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [SR 642.212]).

E. 7.2

Auf der am 28. Juni 2007 beschlossenen Dividende in der Höhe von Fr. 386'000'000.- schuldet die A. _____ AG demnach eine Verrechnungssteuer von Fr. 135'100'000.- sowie Zinsen zu 5% ab 28. Juli 2007. Damit könnte sich im Verhältnis zum Einspracheentscheid die Frage nach einer reformatio in peius stellen, da dort die Verrechnungssteuerforderung noch auf Fr. 134'750'000.- festgesetzt worden war. In Anbetracht dessen, dass es sich bei dieser allerdings im Wesentlichen um eine Verrechnungssteuerforderung aufgrund einer faktischen Liquidation handelte und der Beginn des Zinsenlaufes für diesen Teil der Forderung auf den 3. September 2006 gelegt wurde, stellt der vorliegende Entscheid unter notwendigem Einbezug des Zinsenlaufes im Ergebnis keine reformatio in peius dar. Auf die Frage nach deren Zulässigkeit grundsätzlich (vgl. dazu Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 3.200) und im vorliegenden Fall ist damit nicht weiter einzugehen.

E. 7.3

Damit ist die Beschwerde gesamthaft abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 50'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 50'000.- zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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