

BVGer A-3032/2021 vom 3. Oktober 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-10-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3032_2021

FR: TAF A-3032/2021 du 3 octobre 2023

IT: TAF A-3032/2021 del 3 ottobre 2023

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.2

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.4

Im Beschwerdeverfahren gilt sodann der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-4140/2021 vom 20. April 2023 E. 1.10; André Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54). Dieses Prinzip hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (BGE 132 II 47 E. 1.3; 128 II 145 E. 1.2.2; 127 II 264 E. 1b; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.7.1; Moser et al., a.a.O., Rz. 1.54).

E. 1.5.1

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 140 V 41 E. 6.3.1; 130 V 329 E. 2.3).

E. 1.5.2

Am 1. Januar 2020 ist eine revidierte Fassung von Art. 5 Abs. 1bis VStG in Kraft getreten (AS 2019 2395, 2413). Auf die Dividendenausschüttung mit Fälligkeit am 21. April 2017 ist indes die zu diesem Zeitpunkt noch gültige Fassung von Art. 5 Abs. 1bis VStG (AS 2008 2893, 2900) anwendbar (mit der Revision von 2019 wurde - soweit vorliegend relevant - u.a. die ursprüngliche Formulierung von 2008 «wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von [...]» ersetzt durch die Wendung «wenn die Reserven aus Kapitaleinlagen von [...]»).

E. 1.6.1

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut einer Bestimmung darf nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen abzustellen (sog. Methodenpluralismus; statt vieler: BGE 141 II 436 E. 4.1; 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2014/8 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3809/2021 vom 23. August 2022 E. 1.4.2). Diese allgemeinen Auslegungsregeln gelten auch im Steuerrecht (vgl. BGE 125 II 113 E. 3a).

E. 1.6.2

Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur - aber immerhin - Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen. Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern

diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1; 141 V 139 E. 6.3.1; 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.5.2 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer 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). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Beteiligungsscheine von Genossenschaftsbanken, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerbarer Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteilen ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die 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 (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen; Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Überwälzungspflicht; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

E. 2.2

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten 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). Die steuerpflichtige Person hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich der steuerpflichtigen Person auferlegt (vgl. Urteile des BVGer A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 2.5.3; A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.5 [Entscheid bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_638/2021 vom 10. Juni 2022]). Gemäss dem diese Verpflichtungen konkretisierenden Art. 21 Abs. 1 VStV hat jede inländische Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung der ESTV unaufgefordert innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind, und die Steuer auf den mit

Genehmigung der Jahresrechnung fällig gewordenen Erträgen zu entrichten, wenn: die Bilanzsumme mehr als fünf Millionen beträgt (Bst. a); mit der beschlossenen Gewinnverteilung eine steuerbare Leistung vorliegt (Bst. b); im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist (Bst. c); die Gesellschaft aufgrund von Art. 69 DBG oder Art. 28 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) veranlagt wird (Bst. d); oder die Gesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und einem anderen Staat in Anspruch genommen hat (Bst. e). Die ESTV überprüft u.a. die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person und die Steuerabrechnungen und -ablieferungen (Art. 40 Abs. 1 VStG).

E. 2.3

Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, die Steuerpflichtigen 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 (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (vgl. BGE 118 Ib 317 E. 2; Urteile des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.4; A-6072/2013 vom 4. Juni 2015 E. 3.2; A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 3.2; A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2).

E. 2.4.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG in der hier anwendbaren Fassung (AS 2008 2893, 2900; vgl. E. 1.5.2) wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet. Diese Bestimmung trat am 1. Januar 2011 in Kraft. Sie wurde zusammen mit Art. 20 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 3 DBG und Art. 7b StHG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II in das Gesetz aufgenommen (vgl. Ziff. II des Bundesgesetzes vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II; AS 2008 2893; BBl 2005 4733]).

E. 2.4.2

Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips wollte der Gesetzgeber die negativen Folgen des bisher geltenden Nennwertprinzips für Beteiligungsrechte im Privatvermögen und bei der Verrechnungssteuer korrigieren. Zudem sollten insbesondere bei der Verrechnungssteuer die steuerlichen Rahmenbedingungen verbessert werden (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4800 f.; Robert Danon, *Le principe de l'apport en capital* [1ère partie], in: IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2011, S.

14 ff., S. 15). Die Rückzahlungen von Kapitaleinlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet werden, werden damit steuerrechtlich den Rückzahlungen von Einlagen in das Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Es soll mit anderen Worten verrechnungssteuerrechtlich für eine spätere Rückzahlung nicht mehr entscheidend sein, ob eine Leistung des Anteilsinhabers in das Grund- bzw. Stammkapital oder in die Reserven gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG erfolgt. Innerhalb des Eigenkapitals wird so auch der Grundsatz der Finanzierungsneutralität berücksichtigt (s. zum Ganzen: BVGE 2015/25 E. 4.3; Urteile des BVGer A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3.3.3; A6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 5.3; vgl. auch Jürg Altorfer/Marco Greter, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 5 N. 127).

E. 2.4.3

Eine Definition der Begriffe «Einlagen», «Aufgelder» und «Zuschüsse» (französische Fassung: «apports», «agios» und «versements supplémentaires»; italienische Fassung: «apporti», «aggio» und «pagamenti suppletivi») findet sich im Gesetz nicht. Von vornherein nicht darunter fallen jedoch Einlagen in das Grund- und Stammkapital, da diese keinen verrechnungssteuerrechtlichen Ertrag (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG) bilden und somit auch nicht vom Ausnahmekatalog von Art. 5 VStG erfasst werden können (Altorfer/Greter, Kommentar VStG, Art. 5 N. 120). Unter Art. 5 Abs. 1bis VStG können nach dem Wortlaut dieser Bestimmung im Übrigen nur Leistungen fallen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte der Gesellschaft stammen und mit welchen die Eigenkapitalbasis durch Zuführung von Eigenkapital von aussen erhöht wird. Sind auch die weiteren Voraussetzungen erfüllt, können die entsprechenden Kapitaleinlagen später - dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt - ohne verrechnungssteuerrechtliche Folgen wieder zurückbezahlt werden (vgl. zum Ganzen ausführlich: BVGE 2015/25 E. 4.2.1; Urteile des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.3.1; A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3.3.2; A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 5.2).

E. 2.4.4

Von Art. 5 Abs. 1bis VStG nicht erfasst ist die Ausschüttung von durch die ausschüttende Gesellschaft erwirtschafteten Gewinnanteilen. Eine solche bleibt - wie bis anhin - verrechnungssteuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; vgl. dazu BVGE 2015/25 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 3.4.3.3; A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3.3.3 und 6.1.2; A6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 5.3 in fine).

E. 2.4.5.1

Die ESTV publizierte am 9. Dezember 2010 mit dem Kreisschreiben (KS) Nr. 29 (Kapitaleinlageprinzip altes Rechnungslegungsrecht) eine Praxisfestlegung zum Kapitaleinlageprinzip. Diese wurde mit KS Nr. 29a vom 9. September 2015 (Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht), KS Nr. 29b (Kapitaleinlageprinzip) vom 23. Dezember 2019 und KS Nr. 29c (Kapitaleinlageprinzip) vom 23. Dezember 2022 überarbeitet. Die Überarbeitungen waren jeweils die Konsequenz von grösseren Gesetzesrevisionen: des am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen neuen Rechnungslegungsrechts (AS 2012 6679) (KS Nr. 29a), des am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 28. September 2018 über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (AS 2019 2395) (KS Nr. 29b) sowie der am 1. Januar 2023 in Kraft

getretenen Aktienrechtsrevision (AS 2020 4005) (KS Nr. 29c) (siehe zum Ganzen: Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, Kreisschreiben 29c zum Kapitaleinlageprinzip, in: Steuer Revue [StR] 3/2023, S. 171 f.).

E. 2.4.5.2

Das KS Nr. 29 und das KS Nr. 29a waren bis am 31. Dezember 2019 parallel gültig. Sie wurden per 1. Januar 2020 durch das KS Nr. 29b ersetzt (vgl. Ziff. 10 KS Nr. 29b; Stefan Oesterhelt, KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, in: StR 75/2020 S. 102, S. 103). Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der streitbetroffenen Dividendenausschüttung am 21. April 2017 waren demnach das KS Nr. 29 und das KS Nr. 29a gültig.

E. 2.5.1

Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (sog. Massgeblichkeitsprinzip) stammt aus dem Gewinnsteuerrecht und besagt, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (ALTORFER/GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (BGE 147 II 209 E. 3.1.1; 141 II 83 E. 3.1; 137 II 353 E. 6.2; Urteil des BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3; BVGE 2015/25 E. 3.3; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 362 f. mit Hinweisen). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (zum Ganzen auch: Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 N. 18). Das Massgeblichkeitsprinzip bedeutet nicht, dass eine Handelsbilanz per se bindend ist. Massgeblich sind einzig die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Sachverhalt so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss und nicht so, wie er in einer konkreten Bilanz allenfalls pflichtwidrig dargestellt worden ist (Roland Burkhalter, Massgeblichkeitsgrundsatz, 2003, Rz. 168 ff.; Brülisauer/Mühlemann, Kommentar DBG, Art. 58 N. 12). Auch wenn das Massgeblichkeitsprinzip aus dem Gewinnsteuerrecht stammt, ist bei der Verrechnungssteuer ebenfalls der nach handelsrechtlichen Grundsätzen bestimmte Gewinn für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG) massgebend, indem das VStG ohne Umschreibung des Begriffes des Gewinns direkt an den handelsrechtlichen Gewinn anknüpft (vgl. BVGE 2015/25 E. 3.3; Urteil des BVer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; Florian Regli, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2. Auflage 2021, Rz. 489).

E. 2.5.2

Das Prinzip der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Jahresrechnung gilt nur insoweit, als diese einerseits nicht unter (offensichtlicher) Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts (namentlich sowohl des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts als auch des Gesellschaftsrechts) zustande kam, und andererseits nicht spezielle steuerliche Korrekturvorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Brülisauer/Mühlemann, Kommentar DBG, Art. 58 N. 115). Sog. Bilanzberichtigungen sind Korrekturen der

Handelsbilanz, mit welchen die Verletzung von zwingenden handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beseitigt werden. Wurden handelsrechtswidrige Buchungen vorgenommen, ist eine Korrektur nach der Praxis zu den direkten Steuern bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig; danach beurteilt sich die Zulässigkeit von Bilanzberichtigungen nach den Vorschriften über die Revision beziehungsweise die Nachsteuererhebung. Bilanzberichtigungen sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3; Urteile des BGer 2C_737/2021 vom 27. Juli 2022 E. 3.1.2; 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.4; BVGE 2015/25 E. 5.3). Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Von einer Bilanzänderung ist zu sprechen, wenn die buchführende Person eine handelsrechtskonforme Buchung durch eine andere handelsrechtskonforme Buchung ersetzen will. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4; Urteile des BGer 2C_737/2021 vom 27. Juli 2022 E. 3.1.1; 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.4; BVGE 2015/25 E. 5.3). Die genannte Praxis zu Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen im Bereich der direkten Steuern kann im Verrechnungssteuerrecht, soweit der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. E. 2.5.1) greift, grundsätzlich ebenfalls Geltung beanspruchen (BVGE 2015/25 E. 5.3).

E. 3.1.1

Vor Inkrafttreten der Revision des OR-Rechnungslegungsrechts von 2011 waren die Rechnungslegungsnormen vor allem im Aktienrecht angesiedelt (aArt. 662 ff. OR). Gemäss aArt. 663a OR (AS 1992 733; aufgehoben mit Wirkung seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]) hatte die Bilanz das Umlaufvermögen und das Anlagevermögen, das Fremdkapital und das Eigenkapital auszuweisen (Abs. 1). Das Eigenkapital war in Aktienkapital, gesetzliche und andere Reserven sowie in einen Bilanzgewinn zu unterteilen (Abs. 3). Mit Bezug auf die Reserven der AG wurde zwischen den «allgemeinen Reserven» (aArt. 671 OR [in der bis am 31. Dezember 2022 gültigen Fassung; AS 1992 733]), den «Reserven für eigene Aktien» (aArt. 671a OR [AS 1992 733]; aufgehoben mit Wirkung seit 1. Januar 2023 [AS 2020 4005, AS 2022 109]), der «Aufwertungsreserve» (aArt. 671b OR [AS 1992 733]; aufgehoben mit Wirkung seit 1. Januar 2023 [AS 2020 4005, AS 2022 109]) und den «statutarischen Reserven» (aArt. 672 OR in der bis am 31. Dezember 2022 gültigen Fassung [AS 1992 733]) unterschieden. Eine klare und eindeutige Unterscheidung der Reserven nach ihrer Herkunft, d.h. danach, ob sie aus Einlagen der Anteilsinhaber oder aus selbst erwirtschafteten Gewinnen gebildet wurden, war dabei nicht vorgesehen (Peter Brülisauer/Christoph Suter, Das Kapitaleinlageprinzip [1. Teil], in: FStR 2011, S. 110, S. 118; Rainer Hausmann/Pascal Taddei, Das Kapitaleinlageprinzip - Ausweis im Jahresabschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen, in: StR 66/2011 S. 86, S. 88).

E. 3.1.2

Gemäss aArt. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR war das Agio, d.h. ein bei der Ausgabe von Aktien nach Deckung der Ausgabekosten über den Nennwert hinaus erzielter Mehrerlös, unmittelbar der allgemeinen gesetzlichen Reserve zuzuweisen (vgl. BGE 140 III 533 E. 6.2.1). Die Verbuchung von sogenannten «à fonds perdu»-Zuschüssen und anderen freiwilligen Einlagen von Anteilseignern war hingegen gesetzlich nicht geregelt (vgl. Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, 2016 § 25 N. 849 f.). In der Lehre war die Zuweisung solcher Einlagen umstritten. Gemäss einem Teil der Lehre waren solche Einlagen direkt im Eigenkapital zu verbuchen und der allgemeinen gesetzlichen Reserve zuzuweisen, da es sich wirtschaftlich nicht um einen Ertrag handle (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 5. Auflage, 2022, §6 N. 401; derselbe, OR-Rechnungslegung, 2. Auflage 2019, N. 456; Danon, a.a.O., S. 12; Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, S. 191; ebenso [aus betriebswirtschaftlicher Sicht] Dieter Pfaff, Zu Bilanzierungsproblemen des Kapitaleinlageprinzips aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 Nr. 3 2013/2014, S. 100 f.). In der Praxis wurde aber auch eine erfolgswirksame Verbuchung mit entsprechender Erhöhung des Gewinns bzw. Reduktion des Verlustvortrags als handelsrechtlich zulässig erachtet (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Band 1, 2009, S. 254; HWP, Buchführung und Rechnungslegung, 2014, S. 230; Robert Gutsche, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Auflage [nachfolgend: veb.ch Praxiskommentar], Art. 959a OR N. 157; Handschin, a.a.O., § 25 N. 850).

E. 3.1.3

Wurden Kapitaleinlagen von Anteilseignern der allgemeinen Reserve zugewiesen, war es aus handelsrechtlicher Perspektive zulässig, diese in einem separaten Unterkonto der allgemeinen Reserve (aArt. 671 OR) auszuweisen, um damit dem in Art. 5 Abs. 1bis VStG vorgeschriebenen steuerrechtlichen Verbuchungserfordernis gerecht zu werden (vgl. Hausmann/Taddei, a.a.O., S. 89; Jürg Altorfer/Jürg B. Altorfer, Das Kapitaleinlageprinzip - Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen [1. Teil], in: ST 4/09, S. 270, S. 275; Danon, a.a.O., S. 13; Böckli, OR-Rechnungslegung, a.a.O., N. 458; ausführlich zum steuerrechtlichen Ausweiserfordernis siehe nachfolgend E. 6 und 7). Handelsrechtlich war ein solcher gesonderter Ausweis jedoch nicht zwingend (vgl. Danon, a.a.O., S. 13).

E. 3.2.1

Am 1. Januar 2013 traten die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR) in Kraft. Dieses Recht fand erstmals zwingend Anwendung auf die Jahresrechnung des Geschäftsjahrs, das zwei Jahre nach der Inkraftsetzung, d.h. am 1. Januar 2015 oder später, begann (vgl. Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 23. Dezember 2011 [AS 2012 6679, 6696]). Eine frühere Anwendung auf freiwilliger Basis war für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2013 oder danach begannen, zulässig (Dieter Pfaff/Florian Zihler, in: veb.ch Praxiskommentar, S. 855 N. 11 f.).

E. 3.2.2

Gemäss Art. 959 Abs. 7 OR ist das Eigenkapital der Rechtsform entsprechend auszuweisen und zu gliedern. Art. 959a OR enthält eine Mindestgliederung der Bilanz. Gemäss Art. 959a Abs. 2 OR müssen unter den Passiven ihrer Fälligkeit entsprechend u.a. die gesetzliche

Kapitalreserve (Ziff. 3 Bst. b) und die gesetzliche Gewinnreserve (Ziff. 3 Bst. c) einzeln ausgewiesen werden. Aufgrund der Abkoppelung der Revision des Aktienrechts von derjenigen des Rechnungslegungsrechts fand die Mindestgliederung des Eigenkapitals gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR zunächst keine Entsprechung in den noch geltenden materiellen Vorschriften über die Reserven der AG (aArt. 671 f. OR [in der bis am 31. Dezember 2022 gültigen Fassung; AS 1992 733]). Dies führte dazu, dass nach dem weiterhin geltenden Aktienrecht die Gliederung der offenen Reserven in der Bilanz im Wesentlichen dem Grad der Verfügbarkeit für Ausschüttungen folgte, während gemäss dem Rechnungslegungsrecht nach der Herkunft der Reserven unterschieden wurde. Für die Darstellung der Reserven in der Jahresrechnung war dabei grundsätzlich dem neuen Rechnungslegungsrecht zu folgen. Am Bestand der allgemeinen gesetzlichen Reserve gemäss aArt. 671 OR änderte sich damit jedoch nichts (Susanne Haas, Diskrepanzen zwischen neuem Rechnungslegungsrecht und bestehendem Aktienrecht, in: ST 10/2014, S. 868, S. 869; Pfaff/Zihler, in: veb.ch Praxiskommentar, S. 866 N. 47 f.).

E. 3.3

Erst im Zuge der Aktienrechtsrevision wurden die aktienrechtlichen Bestimmungen zu den Reserven ans neue Rechnungslegungsrecht angepasst (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2016 zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht] [BB1 2017 399, 436]). Am 1. Januar 2023 trat die revidierte Fassung von Art. 671 OR in Kraft (AS 2020 4005). Gemäss Art. 671 Abs. 1 OR sind der gesetzlichen Reserve unter anderem das Agio, d.h. der Erlös, der bei der Ausgabe von Aktien über den Nennwert und die Ausgabekosten hinaus erzielt wird (Ziff. 1) sowie weitere durch Inhaber von Beteiligungspapieren geleistete Einlagen und Zuschüsse (Ziff. 3) zuzuweisen. Damit sind «à fonds perdu»-Zuschüsse und andere freiwillige Einlagen von Anteilseignern zwingend der gesetzlichen Kapitalreserve zuzuweisen (Gutsche, in: veb.ch Praxiskommentar, Art. 959a OR N. 157).

E. 4

Im vorliegenden Fall ist in erster Linie streitig, ob die Beschwerdeführerin auf der Bruttodividende von Fr. 1'080'000.- (mit Fälligkeit am 21. April 2017) die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 378'000.- schuldet oder ob diese als Rückzahlung von Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen ist. Uneinigkeit besteht dabei in der Frage, ob die Beschwerdeführerin infolge der erbrechtlichen Zuwendung ihrer vormaligen Aktionärin (im Jahr 2012) per 31. Dezember 2016 (und damit auch im Zeitpunkt der Ausschüttung) über verrechnungssteuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagen gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG verfügte.

E. 4.1

Die Vorinstanz hält im Einspracheentscheid vom 31. Mai 2021 fest, dass «in der Geschäftsperiode 2012 zwar das Erfordernis einer Einlage durch die damalige Hauptaktionärin erfüllt gewesen» wäre (Einspracheentscheid Ziff. II.2.2.4). Aufgrund der erfolgswirksamen Verbuchung des im Jahr 2012 erhaltenen Vermächtnisses seien die gesetzlichen Vorgaben von Art. 5 Abs. 1bis VStG jedoch nicht erfüllt. In Art. 5 Abs. 1bis VStG werde unmissverständlich ausgeführt, dass der Ausweis von Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto vorausgesetzt werde, damit diese als KER anerkannt werden könnten. Damit werde für die Verrechnungssteuer insbesondere im

Bereich der KER an das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz angeknüpft. Die Beschwerdeführerin habe in der Geschäftsperiode 2012 aus freien Stücken eine erfolgswirksame Verbuchung des Vermächtnisses als Ertrag vorgenommen und im Bilanzgewinn 2012 ausgewiesen. Diese erfolgswirksame Verbuchung sei betreffend die Beurteilung des Vorliegens von KER auch in verrechnungssteuerlicher Hinsicht bindend (Einspracheentscheid, Ziff. II.2.2.2 bis II.2.2.4).

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin ist hingegen (zusammengefasst) der Ansicht, das Erfordernis der Verbuchung auf einem gesonderten Konto sei im vorliegenden Fall erfüllt, da die KER im Zeitpunkt der Rückzahlung auf einem gesonderten Konto verbucht gewesen seien (Beschwerde, Rn. 25). Auch die Meldung auf dem offiziellen Formular 170 sei unbestrittenermassen eingereicht worden (Beschwerde, Rn. 27). Ohnehin komme der in Art. 5 Abs. 1bis VStG enthaltenen Verbuchungsvorschrift und der Meldepflicht an die ESTV keine konstitutive Bedeutung zu. Objektiv-wirtschaftlich seien die ihr als erbrechtliche Zuwendung zugeflossenen Immobilien zweifellos als Kapitaleinlage zu qualifizieren. Der Ausweis auf einem separaten Konto in der Handelsbilanz sei keine materielle Voraussetzung für eine steuerfreie Rückzahlung der Kapitaleinlagen (Beschwerde, Rn. 24).

E. 5

Um eine rechtliche Beurteilung des streitbetreffenen Sachverhalts vorzunehmen, ist zunächst Art. 5 Abs. 1bis VStG in der hier anwendbaren Fassung (AS 2008 2893; vgl. E. 1.5.2) auszulegen. Dabei ist zu ermitteln, ob für das Vorliegen einer (verrechnungssteuerfrei rückzahlbaren) Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG zwingend vorausgesetzt ist, dass diese von der Beschwerdeführerin in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen wird (E. 6). Zudem ist zu ermitteln, ob eine Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG im Zeitpunkt der Leistung durch die Inhaber der Beteiligungsrechte in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto auszuweisen ist, oder ob eine spätere Umbuchung einer erfolgswirksam verbuchten und im Bilanzgewinn ausgewiesenen Zuwendung verrechnungssteuerrechtlich zulässig ist (E. 7).

E. 6.1

Die Parteistandpunkte zur ersten Frage (ob für das Vorliegen einer Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG zwingend vorausgesetzt ist, dass diese in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen wird) können wie folgt zusammengefasst werden.

E. 6.1.1.1

Die Beschwerdeführerin verweist auf die Lehre und macht geltend, der in Art. 5 Abs. 1bis VStG erwähnte Ausweis der Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto sei keine Tatbestandsvoraussetzung für die verrechnungssteuerfreie Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen (Beschwerde, Rn. 24).

E. 6.1.1.2

Tatsächlich wird von einigen Autoren die Auffassung vertreten, es handle sich bei dem Ausweiserfordernis gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG nur um eine verfahrensrechtliche Vorschrift. Es müsse einer Kapitalgesellschaft demnach möglich sein, das Vorhandensein privilegierter Kapitaleinlagen auch auf andere Weise nachzuweisen (in diesem Sinne Altorfer/Greter, Kommentar VStG, Art. 5 N. 154 f.; Brülisauer/Suter, a.a.O., S. 124 ff.;

Danon, a.a.O., S.17). Dies wird im Wesentlichen damit begründet, dass bei der Einkommenssteuer gemäss dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 3 DBG kein Ausweis in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto vorausgesetzt ist. Aufgrund der Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer müsse eine Kongruenz zwischen den Begriffen der «Kapitaleinlage» und der «Kapitalrückzahlung» im Einkommens- und im Verrechnungssteuerrecht bestehen. Wenn nämlich eine Rückzahlung von Reserven an die Anteilsinhaber bei diesen von der Einkommenssteuer befreit wäre, gäbe es für die Verrechnungssteuer nichts zu sichern. Demnach sei es nicht angebracht, bei der Verrechnungssteuer andere Voraussetzungen für die Steuerfreiheit als im Einkommenssteuerrecht zu schaffen (Brülisauer/Suter, a.a.O., S.121, 124 f.; Danon, a.a.O., S. 16 f.).

E. 6.1.2.1

Die Vorinstanz vertritt demgegenüber die Auffassung, es handle sich bei der Vorschrift der (zeitgerechten) Verbuchung einer Einlage auf einem gesonderten Konto nicht bloss um eine deklaratorische Verfahrenspflicht, sondern um eine Voraussetzung für die Geltendmachung von KER (Einspracheentscheid, Ziff. II.2.3.7).

E. 6.1.2.2

Diese Auffassung kommt auch in ihren Kreisschreiben Nr. 29 und Nr. 29a zum Kapitaleinlageprinzip (vgl. E. 2.4.5.2) zum Ausdruck: Gemäss diesen gelten als Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, «welche direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen)» (KS Nr. 29 Ziff. 2.1; KS Nr. 29a Ziff. 2.1 [Hervorhebung durch das BVGer]). Im KS Nr. 29a wurde hinzugefügt, das «gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Artikel 5 Absatz 1bis VStG [sei] unter den gesetzlichen Kapitalreserven auszuweisen» (KS Nr. 29a Ziff. 2.1). Überdies wird unter Ziff. 7.1 der Kreisschreiben (Ausweis im Jahresabschluss) festgehalten: «Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, werden nach Artikel 5 Absatz 1bis VStG nur dann wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital behandelt, wenn sie in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet» (KS Nr. 29 Ziff. 7.1, KS Nr. 29a Ziff. 7.1 [Hervorhebung durch das BVGer]).

E. 6.2

Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut einer Bestimmung darf nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt (E. 1.6.1).

E. 6.2.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG (in der hier anwendbaren Fassung [AS 2008 2893], vgl. E. 1.5.2) wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital, «wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet» (vgl. E.

2.4.1). Die französische und die italienische Sprachversion enthalten übereinstimmende Formulierungen (« [...] lorsque la société de capitaux ou la société coopérative comptabilise les apports, agios et versements supplémentaires sur un compte spécial de son bilan commercial et communique toute modification de ce compte à l'Administration fédérale des contributions » / «[...] se la società di capitali o società cooperativa li allibra su un conto separato del bilancio commerciale e comunica ogni modifica di questo conto all'Amministrazione federale delle contribuzioni»).

E. 6.2.2

Gemäss dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG («wenn» / « lorsque » / «se») ist demnach der Ausweis der Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto vorausgesetzt, damit deren Rückzahlung gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital. Von diesem Wortlaut darf nur abgewichen werden, wenn sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften triftige Gründe für die Annahme ergeben, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt (vgl. E. 1.6.1).

E. 6.3.1

Gesetzessystematisch erscheint Art. 5 Abs. 1bis VStG im ersten Abschnitt des Gesetzes («Steuererhebung»). Art. 4 VStG trägt den Randtitel «A. Gegenstand der Steuer» mit erstem Untertitel «I. Kapitalerträge» und zweitem Untertitel «1. Regel». Art. 5 VStG trägt den Randtitel «2. Ausnahmen». Art. 5 Abs. 1bis VStG umschreibt demgemäss einen Ausnahmetatbestand zu Art. 4 VStG, der die grundsätzliche Steuerbarkeit der darin genannten Kapitalerträge vorsieht. Auch vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass es sich bei den in Art. 5 Abs. 1bis VStG genannten Elementen um Tatbestandsvoraussetzungen handelt. Verfahrensrechtliche Bestimmungen sind im dritten Abschnitt des Gesetzes («Behörden und Verfahren») angesiedelt.

E. 6.3.2

In systematischer Hinsicht ist weiter zu berücksichtigen, dass rechtssprechungsgemäss das aus dem Gewinnsteuerrecht stammende Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auch im Verrechnungssteuerrecht zu beachten ist, weil für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (Art. 4 Abs. 1 VStG) direkt an den handelsrechtlichen Gewinn angeknüpft wird. Demnach sind die Steuerbehörden verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen und die Gesellschaft hat sich auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (vgl. E. 2.5.1). Buchhalterisch kann eine Einbringung von Wirtschaftsgütern von aussen in ein Unternehmen nur Ertrag oder Kapitaleinlage sein (vgl. Urteil des BGer 2C_634/2012 vom 20. Oktober 2014 E. 5.2.1). Dass für die in Art. 5 Abs. 1bis VStG vorgesehene Ausnahme von der Steuerbarkeit von Kapitalerträgen (Art. 4 VStG) ausdrücklich ein Ausweis in der Handelsbilanz vorausgesetzt ist, wonach es sich um Kapitaleinlagen (und nicht um Ertrag) handelt, erscheint in diesem Zusammenhang als kohärent. Es kann - wie die Vorinstanz zutreffend festhält - als Anknüpfen an das Massgeblichkeitsprinzip verstanden werden.

E. 6.4

Auch der Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1bis VStG lassen sich keine triftigen Gründe für die Annahme entnehmen, dass auf den separaten Ausweis der Kapitaleinlagen

in der Handelsbilanz verzichtet werden kann:

E. 6.4.1

Der Bundesrat begründete das Erfordernis des handelsbilanziellen Ausweises der Kapitaleinlagen in seiner Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II mit den damals geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften. Anders als die Schweiz würden die angelsächsischen und die meisten europäischen Länder Rechnungslegungsvorschriften kennen, wonach zwischen Reserven, die durch Einlagen von Aktionären geschaffen wurden, und solchen, die durch Gewinne der Gesellschaft geäuñet wurden, unterschieden werde. Auch die Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht» habe in ihrem Bericht vom 29. Juni 1998 eine dahingehende Buchführungsnorm vorgesehen. Wäre diese Massnahme schon im Handelsrecht verankert, käme man - so weiter der Bundesrat - «wahrscheinlich kraft des Massgeblichkeitsprinzips kaum darum herum, das einbezahlte Agio dem Nennwertkapital gleichzustellen». Das Steuerrecht solle sich daher «innovativ zeigen und einen solchen getrennten Ausweis in der Handelsbilanz (mit den daraus resultierenden Vorteilen) zulassen» (Botschaft Unternehmenssteuergesetz II, BBl 2005 4733, 4801). Mit anderen Worten ging der Bundesrat davon aus, dass die Verbuchung der Kapitaleinlagen «als solche» in der Handelsbilanz einen direkten Einfluss auf deren steuerliche Behandlung haben würde, indem Kapitaleinlagen, die getrennt als solche ausgewiesen werden, dem Nennwertkapital gleichgestellt sind und steuerfrei zurückbezahlt werden können. Dies spricht dafür, dass der Bundesrat der Art der Verbuchung der Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz sehr wohl materielle Bedeutung für die Frage der Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen zugemessen hat.

E. 6.4.2

Der Bundesrat hatte es ursprünglich sowohl bei der Verrechnungssteuer wie auch bei der Einkommenssteuer zur Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen machen wollen, dass die Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen und Veränderungen der ESTV gemeldet werden (Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4733, 4845 und 4851; und Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4875, 4878 und 4883). Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen wurde das Erfordernis des handelsbilanziellen Ausweises für die Zwecke der Einkommenssteuer in Art. 20 Abs. 3 E-DBG auf Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) gestrichen. Stattdessen wurden die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Art. 125 Abs. 3 DBG (unter der Marginalie «Beilagen zur Steuererklärung») verpflichtet, «das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Reserven aus Kapitaleinlagen nach Artikel 20 Absätze 3-7, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt» (AB SR 2006 S. 440). Diese Verschiebung des erforderlichen handelsbilanziellen Ausweises in den verfahrensrechtlichen Teil des Gesetzes wird teilweise als Argument dafür angeführt, dass es sich dabei auch für die Zwecke der Verrechnungssteuer bloss um eine Formalität handle (Brülisauer/Suter, a.a.O., S. 125). Dem kann jedoch mit Blick auf den Verlauf der parlamentarischen Debatte nicht gefolgt werden. Zweck des von der WAK-S gestellten Änderungsantrages zu Art. 20 Abs. 3 E-DBG war es gerade, dass - entgegen dem Vorschlag des Bundesrats - beim Anteilsinhaber auch dann keine Einkommenssteuer anfallen sollte,

wenn die Gesellschaft die Kapitaleinlage nicht bzw. nicht korrekt verbucht hatte (vgl. mit Verweis auf die Protokolle der WAK-S: BGE 149 II 158 E. 5.2.3). Der Gesetzgeber war sich also der Konsequenzen der Verschiebung der Ausweispflicht in den verfahrensrechtlichen Teil des DBG bewusst. Mit Bezug auf Art. 5 Abs. 1bis VStG wurde kein entsprechender Änderungsantrag gestellt (vgl. AB SR 2006 S. 440, AB NR 2006 S. 1487, wo keine entsprechenden Änderungsanträge erscheinen). Dass der Gesetzgeber mit Bezug auf Art. 5 Abs. 1bis VStG keine entsprechende Änderung vorgenommen hat, ist demnach tendenziell eher als Hinweis darauf zu werten, dass mit Bezug auf die Verrechnungssteuer bewusst am Erfordernis des handelsbilanziellen Ausweises der Kapitaleinlagen als Voraussetzung für die Steuerfreiheit festgehalten wurde.

E. 6.5

Schliesslich lassen sich auch aus dem Sinn und Zweck der Bestimmung keine triftigen Gründe für eine gegenteilige Annahme erkennen:

E. 6.5.1

Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips wollte der Gesetzgeber die negativen Folgen des bisher geltenden Nennwertprinzips für Beteiligungsrechte im Privatvermögen und bei der Verrechnungssteuer korrigieren und gleichzeitig die steuerlichen Rahmenbedingungen verbessern (vgl. E. 2.4.2). Zu diesem Zweck wurde mit Art. 20 Abs. 3 DBG, Art. 7b Abs. 1 StHG und Art. 5 Abs. 1bis VStG Rechtsgrundlagen für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen geschaffen.

E. 6.5.2

Wie oben dargelegt, hat der Gesetzgeber dabei jedoch auf deckungsgleiche Formulierungen verzichtet. Angesichts des unterschiedlichen Wortlauts der Bestimmungen hat das Bundesgericht eine vollständige Kongruenz der Begriffe der steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlage im BGE 149 II 158 abgelehnt: Gemäss Bundesgericht trifft es zwar zu, dass die Verrechnungssteuer aufgrund ihres Sicherungszwecks grundsätzlich sämtliche Kapitalerträge erfassen sollte, die der direkten Bundessteuer unterliegen. Daraus könne aber nicht geschlossen werden, dass das Objekt der Verrechnungssteuer zwingend auf Betreffnisse beschränkt wäre, die der Einkommenssteuer unterliegen, zumal der Verrechnungssteuer für ausländische Leistungsempfänger (und inländische Steuerdefraudanten) ein Fiskalzweck innewohne (BGE 149 II 158 E. 5.3.1 f. mit Hinweisen). Aus der Streichung des Erfordernisses des handelsbilanziellen Ausweises für die Steuerfreiheit von der Einkommenssteuer lässt sich somit nichts für die Zwecke der Verrechnungssteuer ableiten.

E. 6.5.3

Überdies wies das Bundesgericht im zitierten Urteil darauf hin, dass dem Erfordernis des handelsbilanziellen Ausweises der Kapitaleinlagen im Kontext der Verrechnungssteuer auch eine praktische Bedeutung zukomme, weil damit sichergestellt werde, dass bereits im Zeitpunkt der Ausrichtung der steuerbaren Leistung Gewissheit darüber bestehe, ob diese der Verrechnungssteuer unterliege (BGE 149 II 158 E. 5.3.2). Dies ist für die Verrechnungssteuer zentral, da diese - anders als die Einkommenssteuer - im Selbstveranlagungsverfahren erhoben wird und die ESTV lediglich die Steuerabrechnungen und -ablieferungen überprüft, ohne jeden Steuertatbestand zu untersuchen (vgl. E. 2.2).

E. 6.6

Zusammengefasst ergeben sich weder aus der Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1bis VStG noch aus dem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften triftige Gründe für die Annahme, dass der klare, eindeutige und unmissverständliche Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass dem Erfordernis des handelsbilanziellen Ausweises der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto konstitutive Bedeutung für die Verrechnungssteuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen zukommt.

E. 7

In einem nächsten Schritt ist demnach mittels Auslegung zu ermitteln, ob es für das Einhalten des Erfordernisses des handelsbilanziellen Ausweises i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG erforderlich ist, dass die Kapitaleinlage im Zeitpunkt der Leistung durch die Inhaber der Beteiligungsrechte in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen wurde, oder ob eine spätere Umbuchung einer bereits erfolgswirksam verbuchten und im Bilanzgewinn ausgewiesenen Zuwendung verrechnungssteuerrechtlich zulässig ist.

E. 7.1.1

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, Art. 5 Abs. 1bis VStG regle den Zeitpunkt der Verbuchung nicht. Die gesetzlichen Voraussetzungen müssten jedenfalls im Zeitpunkt der Rückzahlung erfüllt sein, was bedeute, dass die Kapitaleinlage in der für die Leistung massgebenden Handelsbilanz auf dem besonderen Konto ausgewiesen sei (Beschwerde, Rn. 25).

E. 7.1.2.1

Die Vorinstanz ist hingegen der Auffassung, es könne gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG nur dann von Reserven aus Kapitaleinlagen gesprochen werden, wenn diese von Inhabern der Beteiligungsrechte «geleistet» wurden und diese auf einem gesonderten Konto «ausgewiesen» werden und jede Veränderung der ESTV gemeldet wird. Mithin bestehe ein enger Zusammenhang zwischen der Leistung und dem Ausweis von KER. Von einem «Ausweis» von KER könne nicht gesprochen werden, wenn es im Belieben der Gesellschaft stehen würde, einen erfolgswirksam im Bilanzgewinn verbuchten Ertrag gelegentlich auf ein gesondertes Konto «erfolgsneutral» umzubuchen und so im Zeitpunkt der Vornahme von Ausschüttungen nachträglich verbuchte Reserven aus Kapitaleinlage zu präsentieren (Vernehmlassung, Ziff. II.4). Auch werde mit dem Erfordernis des Ausweises von Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto an das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz angeknüpft (Einspracheentscheid, Ziff. II. 2.2.2). Die Beschwerdeführerin habe sich demgemäss auf die ursprüngliche erfolgswirksame Verbuchung behaften zu lassen (Einspracheentscheid, Ziff. II.2.3.2, Vernehmlassung Ziff. II.4).

E. 7.1.2.2

Übereinstimmend damit hält die ESTV auch in den vorliegend anwendbaren Kreisschreiben (vgl. E. 2.4.5.2) fest, eine nachträgliche Umqualifikation von Reserven werde steuerlich nicht anerkannt: «Die laufenden und thesaurierten Gewinne, verdeckte Kapitaleinlagen sowie offene Kapitaleinlagen, welche nicht direkt von den Beteiligungsinhabern stammen, gelten steuerlich als übrige Reserven. Gleiches gilt für offene Kapitaleinlagen, die nicht gesondert ausgewiesen wurden. Eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen ist unzulässig und wird steuerlich nicht anerkannt» (KS Nr. 29 Ziff. 3.2; KS Nr. 29a Ziff. 3.2).

E. 7.2.1

Dem Wortlaut nach setzt Art. 5 Abs. 1bis VStG voraus, dass «die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet [Hervorhebung durch BVGer]» (vgl. E. 2.4.1). In zeitlicher Hinsicht wird demnach zwischen dem Ausweis der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz und der Meldung von Veränderungen unterschieden. Dies spricht eher für die Auslegung der Vorinstanz, wonach der Ausweis der Kapitaleinlagen nicht erst zum Zeitpunkt einer Rückzahlung, sondern bereits zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage durch Inhaber von Beteiligungsrechten vorliegen muss.

E. 7.2.2

Ebenfalls dem Wortlaut nach erfasst Art. 5 Abs. 1bis VStG die Rückzahlung von «Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind», d.h. auch von Einlagen, die vor Inkrafttreten der Bestimmung am 1. Januar 2011 geleistet wurden. Dabei handelt es sich um eine sogenannte Rückkanknüpfung, wonach das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten Anwendung findet, dabei aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (vgl. Urteil des BVGer A-6072/2013 vom 4. Juni 2015 E. 2.3 [nicht publiziert in BVGE 2015/25]; BVGE 2015/25 E. 8.3 mit Hinweisen). Buchhalterisch war ein Ausweis von Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz vor Inkrafttreten von Art. 5 Abs. 1bis VStG nicht vorgesehen (vgl. E. 3.1.1 - 3.1.3). Die Rückkanknüpfung in Art. 5 Abs. 1bis VStG kann daher als Hinweis darauf verstanden werden, dass zumindest ein Ausweis der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto zum Zeitpunkt der Leistung nicht zwingend ist, da vor dem 1. Januar 2011 geleistete Einlagen andernfalls im Vorhinein ausgeschlossen wären (in diesem Sinne Brülisauer/Suter, a.a.O., S. 125).

E. 7.2.3

Mit Bezug auf den Zeitpunkt des Ausweises der Kapitaleinlagen ist der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG demnach nicht eindeutig. Demgemäss muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden (vgl. E. 1.6.1).

E. 7.3

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil BVGE 2015/25 festgehalten, dass bei der Auslegung von Art. 5 Abs.1bis VStG in systematischer Hinsicht das auch im Verrechnungssteuerrecht zu beachtende Massgeblichkeitsprinzip zu berücksichtigen ist (vgl. BVGE 2015/25 E. 6.2.2.1; vgl. E. 2.5.1 und 6.3.2). Demnach sind die Steuerbehörden verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen. Mit Bezug auf Konstellationen wie die vorliegende ist mit Blick auf das Massgeblichkeitsprinzip Folgendes festzuhalten: Eine Einbringung von Wirtschaftsgütern von aussen in ein Unternehmen kann buchhalterisch nur Ertrag oder Kapitaleinlage sein (vgl. Urteil des BGer 2C_634/2012 vom 20. Oktober 2014 E. 5.2.1; vgl. E. 6.3.2). Wird eine Einbringung eines Wirtschaftsgutes von der Gesellschaft selber als Ertrag verbucht, wird damit zum Ausdruck gebracht, dass es sich aus Sicht der Gesellschaft eben gerade nicht um eine Kapitaleinlage handelt. Darauf hat sich die Steuerpflichtige grundsätzlich behaften zu lassen. Das

Massgeblichkeitsprinzip spricht in derartigen Konstellationen gegen eine spätere Umbuchung und Ausweisung desselben Wirtschaftsgutes als Kapitaleinlage. Massgeblich sind jedoch nur die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher (vgl. E. 2.5.1). Insoweit als Art. 5 Abs. 1bis VStG an das Massgeblichkeitsprinzip anknüpft, rechtfertigt sich demnach auch hier der Vorbehalt von zulässigen Bilanzberichtigungen (vgl. E. 2.5.2). Eine systematische Auslegung von Art. 5 Abs. 1bis VStG stützt daher die Auffassung der Vorinstanz, wonach keine KER i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG vorliegen, wenn diese zum Zeitpunkt der Leistung erfolgswirksam verbucht und (erst) nachträglich in Reserven aus Kapitaleinlagen umbucht wurden (zulässige Bilanzberichtigungen vorbehalten).

E. 7.4.1

Der Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1bis VStG ist zu entnehmen, dass das Kapitaleinlageprinzip ursprünglich nur für Einlagen, die nach Inkrafttreten der Reform geleistet wurden, zugelassen werden sollte. Aufgrund der Rückmeldungen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens wurde das Kapitaleinlageprinzip jedoch auch für Einlagen, die nach dem 31. Dezember 1996 und vor Inkrafttreten der Reform geleistet wurden, zugelassen: «Anfänglich war vorgesehen, das Kapitaleinlageprinzip nur für Agios und dgl. zuzulassen, die nach dem Inkrafttreten dieser Unternehmenssteuerreform unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte einbezahlt werden. Das Kapitaleinlageprinzip hätte somit nur für «Neu-Agio» gelten sollen. Aus dem Vernehmlassungsverfahren ergab sich die Forderung, das Kapitaleinlageprinzip für alle bisher einbezahlten Agios und sonstigen Kapitaleinlagen oder zumindest für die in den letzten zehn Jahren vor dem Inkrafttreten dieser Steuerreform einbezahlten Agios gelten zu lassen. Mit der vorliegenden Botschaft wird eine diesen Begehren Rechnung tragende Lösung für Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse vorgeschlagen, die vor Inkrafttreten der Reform geleistet wurden: Bis zehn Jahre vor dem Inkrafttreten der Reform einbezahltes Agio soll auf Antrag berücksichtigt werden, sofern auf Grund der Handelsbilanz Reserven und Gewinnvorträge in mindestens gleicher Höhe nachgewiesen werden. Zuständige Behörde für die Genehmigung dieser Anträge ist die ESTV, welche auf Grund der Erhebung der Emissionsabgabe über die geeigneten Kontrollmöglichkeiten verfügt» (Botschaft Unternehmenssteuereformgesetz II, BBl 2005 4733, 4802-4803 [Hervorhebung im Original]). Der Bundesrat erachtete es demnach als zulässig, vor dem Inkrafttreten der Reform einbezahltes Agio zu berücksichtigen, auch wenn dieses zum Zeitpunkt der Leistung nicht als Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz ausgewiesen wurde («sofern auf Grund der Handelsbilanz Reserven und Gewinnvorträge in mindestens gleicher Höhe nachgewiesen werden»). Damit wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass gemäss dem damals geltenden Handelsrecht ein separater Ausweis von Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz nicht vorgesehen war. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass eine nachträgliche Umbuchung in Reserven aus Kapitaleinlagen auch für Einlagen, die nach Inkrafttreten der Reform geleistet wurden, zulässig sein soll. Indem der Bundesrat in der Botschaft eine Unterscheidung macht zwischen Einlagen, die vor Inkrafttreten der Reform geleistet wurden (und bei denen der Nachweis nachträglich erfolgen kann) und solchen, die nach Inkrafttreten der Reform geleistet wurden, wird vielmehr nahegelegt, dass bei Letzteren davon ausgegangen wurde, dass diese bereits im Zeitpunkt der Leistung dem Erfordernis entsprechend als Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz ausgewiesen werden.

E. 7.4.2

Im Allgemeinen, d.h. nicht spezifisch mit Bezug auf vor Inkrafttreten der Reform erfolgte Einlagen, wird in der Botschaft ausgeführt, eine «Kapitaleinlage infolge Sacheinlage über den Nennwert des Aktienkapitals oder der Forderung hinaus kann vorübergehend auch bloss in der Steuerbilanz berücksichtigt werden; die Handelsbilanz ist jedoch möglichst unverzüglich anzupassen» (Botschaft Unternehmenssteuereformgesetz II, BBl 2005 4733, 4802). Gemäss dieser Formulierung hat die Verbuchung einer Kapitaleinlage in der Handelsbilanz zeitnah («möglichst unverzüglich») zur Leistung durch die Inhaber der Beteiligungsrechte zu erfolgen. Eine nachträgliche Umbuchung einer mehrere Jahre zuvor erfolgswirksam verbuchten Zuwendung in eine Kapitaleinlage kann - zulässige Bilanzberichtigungen vorbehalten - zweifelsohne nicht als «unverzögliche» Anpassung der Handelsbilanz verstanden werden.

E. 7.4.3

Die Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1bis VStG legt demnach nahe, dass mit Bezug auf nach dem Inkrafttreten der Reform geleistete Einlagen der Ausweis der Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz zum Zeitpunkt der Leistung oder zeitnah («möglichst unverzüglich») erfolgen muss.

E. 7.5

Sinn und Zweck des in Art. 5 Abs. 1bis VStG vorgesehenen Erfordernisses des Ausweises der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz ist es, Gewissheit darüber zu schaffen, ob Leistungen der steuerpflichtigen Gesellschaft an ihre Anteilsinhaber der Verrechnungssteuer unterliegen oder nicht (BGE 149 II 158 E. 5.3.2, mit Verweis auf Altorfer/Greter, Kommentar VStG, Art. 5 N. 154; vgl. E. 6.5.3). Überdies wird damit auch bezweckt, dass die ESTV eine gewisse Kontrolle über den Bestand an Reserven aus Kapitaleinlagen erlangt. Anders lässt sich das Erfordernis, wonach «die Gesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto [dem gesonderten Konto in der Handelsbilanz] der ESTV meldet» (vgl. E. 7.2.1) nicht verstehen. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, können zwischen Einzahlungen und Rückzahlungen von Kapitaleinlagen mehrere Jahre liegen. Die der ESTV obliegende Überprüfungspflicht (Art. 40 Abs. 1 VStG; vgl. E. 2.2) würde stark erschwert, wenn sie sich bezüglich der Höhe der Reserven aus Kapitaleinlagen nicht auf die von den Kapitalgesellschaften jährlich eingereichten Jahresabrechnungen verlassen könnte, sondern diese mehrere Jahre später durch nachträgliche Umbuchungen von erfolgswirksam verbuchten Zuwendungen in Kapitalreserven verändert werden könnte. Auch vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Ausweis von Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage oder zeitnah dazu erfolgen soll und eine nachträgliche Umbuchung einer erfolgswirksam verbuchten Zuwendung nicht zulässig ist.

E. 7.6

Zusammengefasst ergibt sich aus einer Auslegung von Art. 5 Abs. 1bis VStG unter Berücksichtigung aller Auslegungsmethoden, dass bei nach dem 1. Januar 2011 erhaltenen Kapitaleinlagen der Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz zum Zeitpunkt der Leistung oder zeitnah erfolgen muss und eine nachträgliche Umbuchung einer erfolgswirksam verbuchten Zuwendung nicht zulässig ist. Vorbehalten sind einzig zulässige Bilanzberichtigungen.

E. 8

Angewandt auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt ist demnach zu prüfen, ob das Erfordernis des Ausweises der Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG erfüllt ist.

E. 8.1.1

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die erbrechtliche Zuwendung in der Jahresrechnung 2012 als ausserordentlichen Ertrag verbucht hat, woraus ein Jahresgewinn in Höhe von Fr. 31'985'793.29 resultierte. In der Bilanz per 31. Dezember 2012 wies sie (neben dem Aktienkapital) einen Bilanzgewinn in Höhe von Fr. 32'145'175.92 und allgemeine Reserven (gesetzliche Reserven) in Höhe von Fr. 19'000.- aus. Reserven aus Kapitaleinlagen wurden keine ausgewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c).

E. 8.1.2

Ebenfalls unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin in der Bilanz per 31. Dezember 2016 hingegen (neben dem Aktienkapital) gesetzliche Gewinnreserven in Höhe von Fr. 90'000.-, gesetzliche Kapitalreserven (Reserven aus Kapitaleinlagen) in Höhe von Fr. 50'001'998.- sowie einen Bilanzverlust in Höhe von Fr. 14'887'708.55 auswies. Wie dem Anhang zur Jahresrechnung zu entnehmen ist, resultierten die Veränderungen im Eigenkapital aus einer Korrektur der im Geschäftsjahr 2012 vorgenommenen Verbuchung der erbrechtlichen Zuwendung ihrer vormaligen Aktionärin (vgl. Sachverhalt Bst. C.b).

E. 8.1.3

Ob die erbrechtliche Zuwendung bei Einhaltung des Ausweiserfordernisses tatsächlich als Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG zu qualifizieren wäre, muss vorliegend nicht abschliessend beantwortet werden (vgl. E. 8.4). Denn das Ausweiserfordernis ist - wie nachfolgend dargelegt - nicht erfüllt.

E. 8.2.1

Bei nach dem 1. Januar 2011 erhaltenen Kapitaleinlagen muss der Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz zum Zeitpunkt der Leistung oder zeitnah erfolgen (vgl. E. 7.6). Eine nachträgliche Umbuchung einer erfolgswirksam verbuchten Zuwendung ist - vorbehaltlich zulässiger Bilanzberichtigungen - nicht zulässig.

E. 8.2.2

Die Beschwerdeführerin hat die erbrechtliche Zuwendung im November 2012 erhalten (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Es handelt sich somit um eine Zuwendung, die nach dem Inkrafttreten von Art. 5 Abs. 1bis VStG am 1. Januar 2011 geleistet wurde.

E. 8.2.3

Eine Verbuchung der Zuwendung als Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz ist weder zum Zeitpunkt der Leistung noch zeitnah erfolgt. Vielmehr verbuchte die Beschwerdeführerin die Zuwendung als Ertrag und wies diese - während hängigem Rechtsmittelverfahren hinsichtlich der direktsteuerlichen Behandlung der Erbschaft (vgl. Sachverhalt Bst. B) - bis im Geschäftsjahr 2015 im Bilanzgewinn aus.

E. 8.3

Mit einer Bilanzberichtigung wird die Verletzung von zwingenden handelsrechtlichen Bestimmungen beseitigt (vgl. E. 2.5.2). Es ist demnach zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin vorgenommene erfolgswirksame Verbuchung der erbrechtlichen

Zuwendung im Geschäftsjahr 2012 handelsrechtswidrig war.

E. 8.3.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die im Geschäftsjahr 2012 vorgenommene Verbuchung als Ertrag stelle einen Verstoss gegen zwingende handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften dar. Gemäss dem geltenden Rechnungslegungsrecht seien gesetzliche Kapitalreserven als gesonderte Eigenkapitalposition auszuweisen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. b OR). Darunter würden u.a. alle von Anteilhabern eingebrachten Beträge, welche das Grundkapital übersteigen, also Agio, Aufgeld und andere Zuschüsse, fallen. Der Verstoss sei von ihrem Revisor nachträglich festgestellt und unverzüglich im Geschäftsjahr 2016 korrigiert worden (Beschwerde, Rn. 22-23).

E. 8.3.2.1

Art. 959a OR wurde im Rahmen der Revision des OR-Rechts eingeführt und ist am 1. Januar 2013 in Kraft getreten. Eine Anwendung auf freiwilliger Basis war frühestens für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2013 oder danach begannen, zulässig (E. 3.2.1). Auf die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2012 war Art. 959a OR demnach nicht anwendbar.

E. 8.3.2.2

Gemäss den auf das Geschäftsjahr 2012 anwendbaren aktienrechtlichen Bestimmungen wurde bei Reserven nicht klar nach ihrer Herkunft, d.h. danach, ob sie aus Einlagen der Anteilhaber oder aus selbst erwirtschafteten Gewinnen gebildet wurden, unterschieden (vgl. E. 3.1.2). Dennoch war es möglich, wie von Art. 5 Abs. 1bis VStG gefordert, Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto auszuweisen. Dies, indem die Kapitaleinlagen der allgemeinen gesetzlichen Reserve (aArt. 671 OR) zugewiesen und in einem separaten Unterkonto gesondert ausgewiesen wurden (vgl. E. 3.1.3).

E. 8.3.2.3

Dass jedoch handelsrechtlich ein Zwang zur Zuweisung der erbrechtlichen Zuwendung an die allgemeine gesetzliche Reserve gemäss aArt. 671 OR und zum Ausweis als Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto bestanden haben soll, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich. Gesetzlich geregelt war lediglich die Zuweisung von Agio zur allgemeinen gesetzlichen Reserve (ohne zwingenden Ausweis auf einem gesonderten Konto). Mit Bezug auf andere Arten von Kapitaleinlagen, wie etwa «à fonds perdu»-Zuschüsse, wurde gemäss der damaligen Praxis auch eine erfolgswirksame Verbuchung als handelsrechtlich zulässig erachtet (vgl. E. 3.1.2). Selbst wenn es sich bei der erbrechtlichen Zuwendung um eine Kapitaleinlage gehandelt haben sollte, wäre die gewählte Art der Verbuchung demnach handelsrechtlich nicht zu beanstanden.

E. 8.3.2.4

Vor diesem Hintergrund kann das Bundesverwaltungsgericht in der erfolgswirksamen Verbuchung der erbrechtlichen Zuwendung in der Jahresrechnung 2012 keinen Verstoss gegen damals geltende zwingende Vorschriften des Handelsrechts erkennen. Wie die Vorinstanz zutreffend bemerkt, hat auch das Bundesgericht im Rahmen des Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2013 im Urteil 2C_1135/2016, 2C_1136/2016 vom 30. November 2017 [publiziert als BGE 143

II 674] E. 3.7 übereinstimmend damit festgehalten, dass die Verbuchung des Zuflusses aus Erbschaft als ausserordentlicher Ertrag handelsrechtlich nicht zu beanstanden ist (vgl. Sachverhalt Bst. B).

E. 8.3.2.5

Die Beschwerdeführerin hat demnach nicht gegen zwingende handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften verstossen, als sie die erbrechtliche Zuwendung ihrer vormaligen Aktionärin im Geschäftsjahr 2012 als ausserordentlichen Ertrag verbuchte und im Bilanzgewinn auswies.

E. 8.3.3

Auch im Geschäftsjahr 2016 bestand kein Zwang zur Vornahme der erwähnten Umbuchung aus dem Bilanzgewinn in die Reserve aus Kapitaleinlagen:

E. 8.3.3.1

Gemäss dem am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Art. 959a Abs. 2 OR müssen in der Bilanz unter den Passiven ihrer Fälligkeit entsprechend u.a. die gesetzliche Kapitalreserve (Ziff. 3 Bst. b) und die gesetzliche Gewinnreserve (Ziff. 3 Bst. c) einzeln ausgewiesen werden (vgl. E. 3.2.2). Damit wird gemäss dem neuen Rechnungslegungsrecht nach der Herkunft der Mittel unterschieden, d.h. danach, ob es sich um Mittel handelt, die von Eigenkapitalgebern in das Unternehmen eingebracht wurden, oder um selbst erwirtschaftete Mittel (Haas, a.a.O., S. 986).

E. 8.3.3.2

Bis zum Inkrafttreten des revidierten Aktienrechts am 1. Januar 2023 blieb jedoch das materielle Aktienrecht unverändert. Demgemäss bestand auch nach Inkrafttreten von Art. 959a Abs. 2 OR keine Pflicht, von Beteiligungsinhabern geleistete Zuschüsse (andere als Agio) der allgemeinen gesetzlichen Reserve gemäss aArt. 671 OR zuzuweisen und als Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto auszuweisen (vgl. E. 8.3.2.3). Da die Beschwerdeführerin die im Geschäftsjahr 2012 erhaltene erbrechtliche Zuwendung erfolgswirksam verbuchte und im Bilanzgewinn auswies, ist handelsrechtlich nicht zu beanstanden, dass diese auch nach Inkrafttreten der Mindestgliederungsvorschriften gemäss Art. 959a OR in der Bilanz per 31. Dezember 2015 als Bilanzgewinn ausgewiesen wurden (vgl. Sachverhalt Bst. C.a).

E. 8.3.4

Bei der vorgenommenen «Korrekturbuchung» handelt es sich somit nicht um die Beseitigung eines Verstosses gegen zwingende handelsbilanzielle Vorschriften, sondern um den Ersatz einer handelsrechtskonformen Buchung durch eine andere Buchung. Ob diese Umbuchung handelsrechtlich zulässig ist, muss vorliegend nicht beurteilt werden. Verrechnungssteuerrechtlich ist die Umbuchung jedenfalls nicht anzuerkennen, da diese dem in Art. 5 Abs. 1bis VStG verankerten Erfordernis des Ausweises der Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz nicht gerecht wird (vgl. E. 7.6 und 8.2.3).

E. 8.4

Vor diesem Hintergrund kann - wie oben dargelegt (E. 8.1.3) - offengelassen werden, ob mit Bezug auf die im Jahr 2012 erhaltene erbrechtliche Zuwendung die übrigen Voraussetzungen einer Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG gegeben wären. Da das in Art. 5 Abs. 1bis VStG verankerte zwingende Erfordernis des Ausweises auf einem

gesonderten Konto in der Handelsbilanz nicht erfüllt ist, verfügte die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2016 (und somit zum Zeitpunkt der Fälligkeit der streitbetreffenden Ausschüttung) über keine Reserven aus Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG.

E. 8.5

Nichts anderes ergibt sich aus den weiteren Einwänden der Beschwerdeführerin.

E. 8.5.1.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Massgeblichkeitsprinzip sei im Geschäftsjahr 2012 gar nicht zur Anwendung gekommen, da der erbrechtliche Zufluss aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift trotz erfolgswirksamer Verbuchung nicht der Gewinnsteuer unterstand. Das Handelsrecht würde erfolgsneutralen Umbuchungen innerhalb der offenen Reserven nicht entgegenstehen, solange der Mindestbestand der gesetzlichen Reserve nicht tangiert werde (Beschwerde, Rn. 29).

E. 8.5.1.2

Damit verkennt die Beschwerdeführerin, dass sich das Erfordernis des zeitnahen Ausweises von Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz nicht nur aus dem - aus dem Gewinnsteuerrecht stammenden - Massgeblichkeitsprinzip, sondern direkt aus Art. 5 Abs. 1bis VStG ergibt (vgl. E. 7). Um als verrechnungssteuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagen zu qualifizieren, müssen nach dem 1. Januar 2011 geleistete Kapitaleinlagen zum Zeitpunkt der Leistung durch die Inhaber von Beteiligungsrechten oder zumindest zeitnah dazu auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (vgl. E. 7.6). Dies hat die Beschwerdeführerin mit der erfolgswirksamen Verbuchung der 2012 erhaltenen Zuwendung und dem Ausweis derselben im Bilanzgewinn der drei darauffolgenden Geschäftsjahre unterlassen.

E. 8.5.2.1

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, das Bundesverwaltungsgericht habe im Urteil A-6072/2013 vom 4. Juni 2015 [publiziert als BVGE 2015/25] für das Vorliegen einer Kapitaleinlage i.S.v. Art. 5 Abs. 1bis VStG nicht vorausgesetzt, dass die Kapitaleinlage anlässlich der Bildung auf einem besonderen Konto verbucht gewesen sei (Beschwerde, Rn. 30).

E. 8.5.2.2

Das Bundesverwaltungsgericht hat im zitierten Urteil ausdrücklich offengelassen, welche Tragweite dem in Art. 5 Abs. 1bis VStG verankerten Ausweiserfordernis zukommt (Urteil des BVGer A-6072/2013 E. 8.4 [nicht wiedergegeben in BVGE 2015/25]). Ohnehin aber lagen jenem Entscheid Einlagen zugrunde, die vor Inkrafttreten von Art. 5 Abs. 1bis VStG geleistet worden waren. Mit Bezug auf die vorliegend zu beurteilende Zuwendung, welche nach dem 1. Januar 2011 erfolgte, kann die Beschwerdeführerin auch aus diesem Grund nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten.

E. 8.5.3.1

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, eine Verweigerung der Anwendung von Art. 5 Abs. 1bis VStG hätte zur Folge, dass die Rückleistung der Kapitaleinlagereserven bei den Aktionären als steuerbarer Vermögensertrag behandelt würde. Die Umqualifikation der Rückzahlung einer Kapitaleinlage in steuerbares Einkommen würde gegen das verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen

und das Rechtsgleichheitsgebot verletzen (Beschwerde, Rn. 32).

E. 8.5.3.2

Wie die mit Fälligkeit am 21. April 2017 ausgeschüttete Dividende einkommenssteuerrechtlich bei den Inhabern der Beteiligungsrechte zu behandeln ist, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu beurteilen. Es besteht auch keine vollständige Kongruenz mit Bezug auf den Begriff der Kapitaleinlage bzw. der Kapitalrückzahlung im Verrechnungssteuerrecht und im Einkommenssteuerrecht (vgl. E. 6.5.2). Es erübrigt sich somit, weiter auf die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin einzugehen.

E. 9.1

Zusammenfassend verfügte die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2016 über keine Reserven aus Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG. Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid zu Recht festgehalten, dass die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2016, per 21. April 2017 sowie per 31. Dezember 2017 über keine Reserven aus Kapitaleinlagen verfügte.

E. 9.2

Die Vorinstanz hat ebenfalls zu Recht festgehalten, dass die Beschwerdeführerin auf der Dividendenausschüttung in der Höhe von Fr. 1'080'000.- mit Fälligkeit am 21. April 2017 die Verrechnungssteuer schuldet (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; vgl. E. 2.1). Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Die Zahlung der Beschwerdeführerin an die ESTV in der Höhe von Fr. 378'000.- per 19. Mai 2017 ist somit zu Recht erfolgt.

E. 9.3

Der Einspracheentscheid vom 31. Mai 2021 ist zu bestätigen. Die Beschwerde vom 30. Juni 2021 ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 10

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 9'000.- festzulegen (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 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). (Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

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