Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6142/2012

Urteil vom 4. Februar 2014

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ AG, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer, Kapitaleinlageprinzip.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ wurde mit Handelsregistereintrag vom […] von einer öffentlich-rechtlichen Anstalt mit juristischer Persönlichkeit in eine Aktiengesellschaft umgewandelt, wobei das Unternehmen mit Aktiven von Fr. […] und Passiven von Fr. […] (Aktivenüberschuss von Fr. [*Betrag X+Y*]) gemäss geprüfter Bilanz vom […] ohne Liquidation fortgeführt wurde. Das Dotationskapital von Fr. [*Betrag Y*] wurde in Aktienkapital in gleicher Höhe (Fr. [*Betrag Y*]) umgewandelt, wofür […] Namenaktien zu je Fr. […] ausgegeben wurden. Der Rest des Aktivenüberschusses (insgesamt Fr. [*Betrag X*]) verteilte sich auf die Bilanzposten Reserven für allgemeine Bankrisiken (Fr. […]), gesetzliche Reserven (Fr. […]), andere Reserven (Fr. […]) und Gewinnvortrag (Fr. […]).

B.
Mit Eingabe vom 1. und Nachtrag vom 7. Februar 2011 ersuchte die A._____ AG die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Zusammenhang mit Art. 5 Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) um Beurteilung der von ihr geltend gemachten Reserven aus Kapitaleinlage im Umfang von insgesamt Fr. […], da sie beabsichtigte, einen Teil dieser Reserven an die Aktionäre auszuschütten. Sie führte dazu aus, die geltend gemachten Reserven aus Kapitaleinlage von Fr. […] würden sich aus Fr. […] Kapitaleinlagen aus einer bedingten Kapitalerhöhung im Jahr […] und aus der Ausübung einer Wandelanleihe im Jahr […] sowie aus Reserven von Fr. [*Betrag* X] aus der Umwandlung von einer Institution des öffentlichen Rechts in eine Aktiengesellschaft im Jahr […] zusammensetzen.

C.
Mit Schreiben vom 10. Februar 2011 akzeptierte die ESTV den Betrag von Fr. […] als Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG. Gleichzeitig stellte sie unter Hinweis auf Ziff. 5.3.4 des Kreisschreibens Nr. 29 der ESTV vom 9. Dezember 2010 zum Kapitaleinlageprinzip (nachfolgend: KS ESTV Nr. 29) eine negative Feststellungsverfügung für den restlichen Betrag von Fr. [*Betrag* X] in Aussicht.

D.
Auf Grundlage des von der ESTV bestätigten Betrags zahlte die A._____ AG im Jahr […] Fr. […] und im Jahr […] Fr. […] (Reserven aus Kapitaleinlage) an die Aktionäre aus.

E.
Mit Entscheid vom 1. September 2011 stellte die ESTV wie angekündigt fest, dass der Eigenkapitalanteil von Fr. [*Betrag X*] der A._____ AG, welcher anlässlich der Umwandlung von der öffentlich-rechtlichen Anstalt in die Aktiengesellschaft übertragen worden sei, keine Reserve aus Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellen würde. Zur Begründung führte sie aus, dass es sich bei diesem Betrag um erarbeitete Gewinne des öffentlich-rechtlichen Instituts handeln würde. Da bei der Umwandlung ein Rechtskleidwechsel und keine Liquidation stattgefunden habe, sei der streitige Betrag nicht von den Inhabern der Beteiligungsrechte eingebracht worden. Deshalb könne dieser Betrag keine "Reserve aus Kapitaleinlage" im Sinne der Art. 5 Abs. 1bis VStG, Art. 20 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen.

F.
Die A._____ AG erhob mit Eingabe vom 30. September 2011 Einsprache gegen diesen Entscheid, verlangte dessen Aufhebung und die Feststellung, dass der streitbetroffene Eigenkapitalanteil per Stichtag 1. Januar 2011 Reserve aus Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellen würde.

G.
Mit Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2012 wies die ESTV die Einsprache der A._____ AG ab und stellte erneut fest, dass der streitbetroffene Eigenkapitalanteil keine Reserve aus Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG sei. Dies ergebe sich aus der Auslegung der entsprechenden Gesetzesbestimmung. Anlässlich der Umwandlung seien (zivilrechtlich) keine Einlagen getätigt worden und die Reserven würden aus erwirtschafteten Gewinnen stammen. Diese seien vor der Umwandlung nicht entnommen und somit anschliessend auch nicht in die Kapitalgesellschaft eingelegt worden.

H.
Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 28. November 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 29. Oktober 2012 sei aufzuheben. Es sei festzustellen, dass der Eigenkapitalanteil von insgesamt Fr. [*Betrag X*], d.h. der Aktivenüberschuss von Fr. [*Betrag X+Y*] minus das Dotationskapital von Fr. [*Betrag Y*], welcher anlässlich der Umwandlung von der öffentlich-rechtlichen An-

stalt (A._____) in die Aktiengesellschaft (A._____ AG) übertragen worden sei, per Stichtag 1. Januar 2011 als Reserve aus Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG qualifiziere; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, wobei der Kostenvorschuss auf Fr. 20'000.- bis Fr. 30'000.- anzusetzen sei, da es sich um eine Feststellungsverfügung handle. Die Beschwerdeführerin führt zu den Begehren unter anderem aus, dass sie ein schutzwürdiges Interesse habe und somit Anspruch auf eine Feststellungsverfügung. Weiter verletze der Einspracheentscheid Bundesrecht, da namentlich Art. 5 Abs. 1bis VStG von der Vorinstanz unzutreffend ausgelegt werde. Die richtige Auslegung ergebe, dass es sich bei den streitbetroffenen Reserven sehr wohl um solche aus Kapitaleinlage handle. Nur so sei es im Übrigen zu erklären, dass anlässlich der Umwandlung der Beschwerdeführerin Emissionsabgaben nicht bloss auf dem Nominalwert, sondern auf dem (damaligen) "Verkehrswert der Beschwerdeführerin" geschuldet gewesen seien. Es bestehe weiter auch ein Widerspruch zum Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz [FusG], SR 221.301), da die Auffassung der Vorinstanz die Art. 99 und 100 FusG, welche eine direkte Umwandlung von öffentlich-rechtlichen Anstalten in Aktien- bzw. Kapitalgesellschaften erleichtern sollten, de facto ausser Kraft setze. Des Weiteren verstosse der Einspracheentscheid gegen den Grundsatz des Vorbehalts des formellen Gesetzes, da die Vorinstanz eine vom Gesetzgeber gewollte Befreiung von der Besteuerung auf dem Wege einer Verwaltungsverordnung bzw. im konkreten Rechtsanwendungsakt wieder aufhebe. Schliesslich verstosse die Vorinstanz mit ihrer überspitzt formalistischen Auslegung von Art. 5 Abs. 1bis VStG gegen das Willkürverbot, indem sie willkürlich einen Sachverhalt nicht als Einlage in die Reserven aus Kapitaleinlage qualifiziere, weil sie sich ausnahmsweise strikte auf die ansonsten generell verneinte zivilrechtliche Betrachtungsweise abstütze.

I.

Mit Vernehmlassung vom 14. Februar 2013 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Sie verweist dabei auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2012 und hält zudem unter anderem nochmals fest, dass vorliegend unbestrittenermassen eine Umwandlung der Beschwerdeführerin von einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine Aktiengesellschaft stattgefunden habe. Diese sei direkt und somit ohne vorgängige Liquidation erfolgt und so könnten die früher, unter dem alten Rechtsträger erarbeiteten Reserven, keine Einlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellen, weil weder Reserven entnommen noch

solche eingelegt worden seien. Es habe nur das Rechtskleid geändert. Die im Einspracheentscheid vorgenommene Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen sei demnach richtig und es rechtfertige sich keine vom Wortlaut der Bestimmung abweichende Auslegung. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der Umwandlung die Emissionsabgabe auf dem Verkehrswert der Beteiligungsrechte habe entrichten müssen, könne nicht direkt der Schluss gezogen werden, dass die Reserven von Fr. [*Betrag X*] eine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellen würden. Es handle sich schliesslich um erwirtschaftete Gewinne der Beschwerdeführerin und diese seien vor und nach der Umwandlung in der Gesellschaft verblieben und nicht von den Aktionären eingelegt worden.

J.
Mit Stellungnahme vom 27. Februar 2013 legt die Beschwerdeführerin dar, dass die ESTV im Jahr […] die Umwandlung wie eine Liberierung von Beteiligungsrechten mittels Sacheinlage behandelt, d.h. eine Kapitaleinlage angenommen habe, um die Emissionsabgabe auf dem (höheren) inneren Wert der Aktien anstatt auf dem Nominalwert abrechnen zu können. Vorliegend vertrete die ESTV bei der verrechnungssteuerrechtlichen Beurteilung nun eine gegenteilige Ansicht, indem sie die Umwandlung nicht mehr wie eine Kapitaleinlage behandeln möchte.

K.
Auf weitere Vorbringen der Parteien wird – soweit erforderlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
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. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2

1.2.1 Art. 41 Bst. b VStG hält fest, dass die ESTV alle Verfügungen und Entscheide trifft, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig machen. Sie trifft einen Entscheid insbesondere dann, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Grundlagen der Steuerberechnung, der Mithaftung oder der Überwälzungspflicht beantragt wird. Mithin besteht diesfalls grundsätzlich ein Anspruch der steuerpflichtigen Person auf einen entsprechenden Feststellungsentscheid. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Sachverhalt, um dessen Beurteilung es geht, hinreichend bestimmt ist und der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Interesse (Art. 25 Abs. 2 VwVG) nachweist (vgl. BGE 98 Ib 457 E. 6; HANS PETER HOCHREUTENER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2012 [hiernach: Kommentar VStG], Art. 41 N. 21 ff. mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 18. Mai 1993 i.S. Skandia Leben AG, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 S. 705 ff., wobei die hier relevanten Erwägungen nicht in der Publikation abgedruckt sind; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. A., Zürich 2013, Rz. 344).

1.2.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist grundsätzlich in gleichem Sinn auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG (vgl. BGE 114 V 201 E. 2c; BVGE 2010/61 E. 4.5, BVGE 2010/12 E. 2.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. A., Basel 2013, Rz. 2.30; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 340; BEATRICE WEBER-DÜRLER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2008, Art. 25 N 10). Das schutzwürdige Interesse kann sowohl rechtlicher wie auch bloss tatsächlicher Natur sein (vgl. BGE 132 V 166 E. 7). Zusätzlich bedingt der Erlass einer Feststellungsverfügung, dass dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5, BGE 126 II 300 E. 2c; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 351). Jedoch darf die Subsidiarität nicht vorbehaltlos oder absolut verstanden werden. Der Feststellungsentscheid muss dann möglich bleiben, wenn beispielsweise

die gesuchstellende Person dadurch vor dem Risiko nachteiliger Dispositionen bewahrt werden kann oder wenn gewisse grundlegende Fragen vorweg geklärt werden können und sich so ein unter Umständen aufwendiges Verfahren über Leistungs- oder Gestaltungsbegehren erübrigt (vgl. ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, Art. 25 N 20; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 352).

1.2.3 Vorliegend ist der Sachverhalt, für den der Feststellungsentscheid verlangt wird, nicht nur hinreichend konkret, vielmehr steht er sogar fest, geht es doch um verrechnungssteuerrechtliche Auswirkungen der Umwandlung der Beschwerdeführerin in eine Aktiengesellschaft im Jahr […]. Zudem ist der Erlass einer Leistungsverfügung noch nicht möglich, da die Steuerforderung erst im Zeitpunkt entsteht bzw. 30 Tage später fällig wird (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG), in welchem die steuerbare Leistung – vorliegend die noch nicht erfolgte Dividende – (zivilrechtlich) fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Beschwerdeführerin hat ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung, ob eine Ausschüttung der streitbetroffenen Reserven an die Aktionäre der Verrechnungssteuer unterliegt, müsste sie diese doch auf die Empfänger der Leistung überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor und die Voraussetzungen im Sinne von Art. 41 Bst. b VStG sind erfüllt. Die Beschwerdeführerin hat Anspruch auf Erlass eines Feststellungsentscheids.

Als Verfügungsadressatin ist die Beschwerdeführerin gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG beschwerdelegitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

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 (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

2.

2.1 Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], Bern 2005, Rz. 106). Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt jedoch bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht schon vor, wenn eine andere Auslegung ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erscheint, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er "zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft" (BGE 135 V 2 E. 1.3; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 524 ff. mit ausführlichen Hinweisen auch zur Rechtsprechung).

2.2 In Rechtsprechung und Lehre wird zwischen echter und unechter Rückwirkung unterschieden. Unter der grundsätzlich unzulässigen bzw. nur unter strengen Voraussetzungen verfassungsrechtlich erlauben echten Rückwirkung wird die Anwendung neuen Rechts auf einen Sachverhalt verstanden, der sich unter altem Recht abschliessend verwirklicht hat (BGE 138 I 189 E. 3.4; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O, Rz. 329 f.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. A, Bern 2009, § 24 Rz. 23). Von dieser Rückwirkung im eigentlichen Sinne zu unterscheiden ist die unechte Rückwirkung. Eine Variante der letzteren ist die sogenannte Rückanknüpfung. Bei ihr findet das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten Anwendung, stellt dabei aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte ab, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 341). Eine solche Anknüpfung ist grundsätzlich zulässig, sofern dem nicht wohlerworbene Rechte bzw. der Grundsatz des Vertrauensschutzes entgegenstehen (Art. 9 BV; vgl. BGE 133 II 97 E. 4.1; BGE 126 V 134 E. 4a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2194/2012 vom 2. No-

vember 2012 E. 10.2.2, A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3.2). Das Vertrauensschutzprinzip kann dann angerufen werden, wenn ein Privater durch eine unvorhersehbare Rechtsänderung in schwerwiegender Weise in seinen gestützt auf die bisherige gesetzliche Regelung getätigten Dispositionen getroffen wird und keine Möglichkeit der Anpassung an die neue Rechtslage hat, so dass er unter Umständen einen Anspruch auf eine angemessene Übergangsregelung hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6181/2009 vom 3. Februar 2011 E. 5.5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 342 und Rz. 642; zurückhaltender: TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 24 Rz. 14).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, 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 der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsrechte oder an 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 Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG 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.

Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der 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).

3.2 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 (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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71).

4.

4.1 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 jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (zur Gleichwertigkeit: Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [Publikationsgesetz, PublG; SR 170.512]; BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 137 I 77 E. 3.3.2, BGE 137 V 351 E. 4, BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen ([statt vieler] BGE 131 II 13 E. 7.1 mit Hinweisen; vgl. [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, S. 69 ff. und S. 254 ff; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten

Überzeugungskraft haben (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 217). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 134 II 249 E. 2.3, BGE 131 II 697 E. 4.1; BVGE 2007/41 E. 4.2).

4.2 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, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 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 (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). 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 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1).

4.3 Die ESTV führt im KS ESTV Nr. 29 unter dem Titel "*5.3.4. Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft*" aus:

a) Direkte Bundessteuer
Bei einer direkten Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft durch Rechtskleidwechsel (Art. 99-101 FusG) können keine Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet werden.

Bei einer indirekten Umwandlung durch Sacheinlagegründung kann der ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

b) Verrechnungssteuer
Die bei einer Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgegebenen Beteiligungsrechte sowie die gebildeten Reserven aus Kapitaleinlagen unterliegen nicht der Verrechnungssteuer, da sie zu Lasten des Aktivenüberschusses einer nicht verrechnungssteuerpflichtigen Körperschaft begründet werden.

5.
Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die anlässlich der Umwandlung der Beschwerdeführerin von einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine Aktiengesellschaft in der Bilanz ausgewiesenen Reserven in der Höhe von Fr. [*Betrag X*] seit dem 1. Januar 2011 nunmehr als Reserven aus Kapitaleinlage gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifizieren. Die Gesetzesnorm wird daher nachfolgend – soweit notwendig – auszulegen sein.

5.1 Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG ist seit dem 1. Januar 2011 in Kraft und wurde zusammen mit Art. 20 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 3 DBG und Art. 7b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) im Rahmen der – sogenannten – Unternehmenssteuerreform II in das Gesetz aufgenommen. Bis dahin beruhte das Steuersystem des Bundes und der meisten Kantone im Bereich der Einkommenssteuer (Privatvermögen) und der Verrechnungssteuer auf dem Nennwertprinzip, wonach nur die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital von der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer ausgenommen war. Eine Rückzahlung von anderen ursprünglich von den Beteiligungsinhabern geleisteten Einlagen – beispielsweise Agio – war demgegenüber steuerbar (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II] BBl 2005 4800; vgl. auch JÜRG ALTORFER/MARCO GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 116 mit weiteren Hinweisen).

5.2 Art. 5 Abs. 1bis VStG bestimmt neu, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich zu behandeln sind 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. 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).

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass die "Einlagen", "Aufgelder" und "Zuschüsse" von den Inhabern der Beteiligungsrechte "geleistet" worden sein müssen. Dies bedeutet, dass der Gesellschaft eine Leistung von den Inhabern der Beteiligungsrechte – also "von aussen" – zufliessen muss und es sich nicht um "intern" von der Gesellschaft erschaffene Werte handeln kann. Unter die Begriffe "Einlagen", "Aufgelder" und "Zuschüsse" können somit primär verschiedene Arten und Formen der Kapitaleinlage subsumiert werden. So umfassen sie – soweit hier relevant – Leistungen von Beteiligten, welche in der Handelsbilanz der empfangenden Gesellschaft offen und auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden. Dazu gehören Sach- oder Bareinlagen bei der Gründung oder bei Kapitalerhöhungen, welche über den Nominalwert der ausgegebenen Beteiligungsrechte hinausgehen und den allgemeinen Reserven (Agio) gutgeschrieben werden, sowie Aufgelder und Zuschüsse in die freien Reserven ohne gleichzeitige Erhöhung des Nominalwertes der Beteiligungsrechte (vgl. JÜRG ALTORFER/JÜRG B. ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip – Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen [2. Teil], in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/09 S. 309 f.). Unter den Tatbestand von Art. 5 Abs. 1bis VStG fallen mit anderen Worten Einlagen ins Eigenkapital (exklusive Grund- oder Stammkapital) in Form liquider Mittel oder von Wirtschaftsgütern, einschliesslich der erwähnten Aufgelder und Zuschüsse (vgl. zum Ganzen ALTORFER/GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 120; ROBERT DANON, Le principe de l'apport en capital [1ère partie], in: IFF Forum Für Steuerrecht [FStR] 2011 S. 14). Es werden also Mittel von aus-

sen zugeführt, welche ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und bei der Gesellschaft zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen (vgl. PETER BRÜLISAUER/CHRISTOPH SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil), in: FStR 2011 S. 112 mit Hinweisen). Ob und unter welchen Voraussetzungen dazu – beispielsweise – auch verdeckte Einlagen und Einlagen von anderen – insbesondere nahestehenden – Personen zu zählen sind, ist im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden.

Insofern sind die Begriffe "Einlage", "Aufgeld" und "Zuschuss" gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG – vom Sinn her und sofern kein Nennwert-Kapital liberiert wird – deckungsgleich mit jenen in Art. 60 Bst. a DBG ("Kapitaleinlagen", "Aufgelder" und "Leistungen à fonds perdu"; vgl. auch Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II BBl 2005 4802). Auch gemäss diesem Artikel hat eine Kapitaleinlage von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften zur Folge, dass die Eigenkapitalbasis durch Zuführung von Eigenkapital "von aussen" erhöht wird (PETER BRÜLISAUER/ANDREAS HELBING, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 1-82, 2. A., Basel 2008 [Kommentar DBG], Art. 60 N. 7 f.; ALTORFER/GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 129 f.; BRÜLISAUER/SUTER, a.a.O., S. 120 f.). Nachfolgend werden darum die Leistungen gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG im Sinne eines Sammelbegriffs ganz allgemein auch als "Kapitaleinlagen" bezeichnet werden.

Bezüglich der Auslegung ist somit festzuhalten, dass gemäss Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG mitunter eine Leistung von den Inhabern der Beteiligungsrechte erfolgen muss, der Gesellschaft damit Mittel von aussen zugeführt werden und dies zu einer Erhöhung des Eigenkapitals der Gesellschaft führt. Sind auch die weiteren Voraussetzungen erfüllt, können diese Kapitaleinlagen später – dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt – ohne verrechnungssteuerrechtliche Folgen wieder ausgeschüttet werden.

5.3 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 zum Unternehmenssteuerreformgesetz II BBl 2005 4800 f.; DANON, a.a.O., S. 15). Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ergibt sich dabei schon aus dem Gesetzeswortlaut, indem die Rückzahlungen von Kapital-

einlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet werden, steuerrechtlich mit den Rückzahlungen von Einlagen in das Grund- oder Stammkapital gleichgestellt werden. 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 dem Grundsatz der Finanzierungsneutralität Rechnung getragen (vgl. ALTORFER/GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 127).

Von Art. 5 Abs. 1bis VStG nicht erfasst ist die Ausschüttung von durch die ausschüttende Gesellschaft erwirtschafteten Gewinnanteilen. Diese bleibt – wie bis anhin – verrechnungssteuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

6.

6.1 Die öffentlich-rechtliche Anstalt ist eine Verwaltungseinheit, zu der ein Bestand von Personen und Sachen durch Rechtssatz technisch und organisatorisch zusammengefasst ist und die für eine bestimmte Verwaltungsaufgabe dauernd den Anstaltsbenützern zur Verfügung steht (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1314 f. mit Beispielen). Selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten sind Anstalten, die mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestaltet sind. Es handelt sich um juristische Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 52 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), die selber Träger von Rechten und Pflichten sind. Sie verfügen über ein eigenes Vermögen und haften für ihre Verbindlichkeiten. Nicht ausgeschlossen ist dabei jedoch, dass vom Gesetz zum Teil eine subsidiäre Staatshaftung vorgesehen ist (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1320 f.). Die Anstalt wird bei der Gründung üblicherweise vom Gemeinwesen als Träger der Anstalt (auch Muttergemeinwesen genannt; vgl. BGE 105 Ib 348 E. 4b) mit einem Dotationskapital ausgestattet. Dieses bildet zusammen mit allfälligen Reserven die Eigenkapitalbasis (vgl. STEFAN VOGEL, Einheit der Verwaltung – Verwaltungseinheiten, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 287 f.).

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin wurde im Jahr […] von einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Das Unternehmen wurde mit sämtlichen Aktiven und Passiven ohne Liquidation fortgeführt (vgl. oben Bst. A). Obwohl zu jener Zeit das Fusionsgesetz noch nicht in Kraft stand, war die Umwandlung einer selbständigen öffent-

lich-rechtlichen Anstalt in eine Kapitalgesellschaft bereits damals auf unterschiedliche Arten möglich.

6.2.2 Zulässig – aber aufwendig – war es, die öffentlich-rechtliche Anstalt (durch Gesetz) aufzulösen – zu liquidieren – und deren Aktiven und Passiven mittels Sacheinlage in ein neu zu gründendes privatrechtliches Unternehmen einzubringen (indirekte bzw. übertragende Umwandlung). Neben diesem in der praktischen Umsetzung unattraktiven Verfahren war in der Praxis jedoch auch bereits – unter gewissen Voraussetzungen – eine liquidationslose formwechselnde (direkte) Umwandlung anerkannt (vgl. zum Ganzen ROLAND VON BÜREN, Die Rechtsformumwandlung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine private Aktiengesellschaft, in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2/1995, S. 85 ff.; DERSELBE, Die Rechtsformumwandlung als Voraussetzung einer Privatisierung, in: Rechtliche Probleme der Privatisierung, Berner Tage für die juristische Praxis 1997, Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Bern 1998 [nachfolgend: Probleme der Privatisierung], S. 24 ff.). Es konnte somit bereits damals zwischen der übertragenden (indirekten) und der formwechselnden (direkten) Umwandlung unterschieden werden. Bei der indirekten Variante liegt eine Auflösung und Liquidation des bisherigen "Gebildes" und die Übertragung vom Vermögen auf einen neuen Rechtsträger vor (vgl. PETER LOCHER, Steuerrechtliche Aspekte der Privatisierung, in: Probleme der Privatisierung, S. 244). Bei der formwechselnden (direkten) Umwandlung hingegen erhält der unveränderte Rechtsträger einzig ein anderes Rechtskleid. Die rechtliche Identität der bisherigen Gesellschaft bleibt gewahrt und es erfolgt weder eine Übertragung von Vermögenswerten noch von sonstigen Rechtsbeziehungen (vgl. MARKUS REICH/MARCO DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 220; auch PETER SCHMID/CHRISTOPH LEHMANN, Privatisierung von Banken aus steuerrechtlicher Sicht, in: IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2002, S. 278).

6.2.3 Am 1. Januar 2004 und somit erst nach der Umwandlung der Beschwerdeführerin in eine Aktiengesellschaft ist das Fusionsgesetz in Kraft getreten, in dessen Art. 99 - 101 die Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung unter Beteiligung von Instituten des öffentlichen Rechts ausdrücklich geregelt werden. So können sich gemäss Art. 99 Abs. 1 Bst. b FusG Institute des öffentlichen Rechts – unter anderem – in Kapitalgesellschaften umwandeln. Ob dies sowohl im Verfahren der übertragenden wie auch der formwechselnden oder nur der übertragenden Umwandlung erfolgen kann, ist in der Lehre umstritten (vgl. BEATRICE WAG-

NER PFEIFER, in: Frank Vischer [Hrsg.], Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf 2012, Art. 99 N. 9 f.; MARC AMSTUTZ/RAMON MABILLARD, Fusionsgesetz [FusG] – Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003, Basel 2008, Art. 99 N. 5 f.).

6.3

6.3.1 Der steuerrechtliche Begriff der Umwandlung wird grundsätzlich durch die zivilrechtliche Abwicklung der Formänderung nicht tangiert. Eine Umwandlung im steuerrechtlichen Sinn liegt nicht nur vor, wenn das Unternehmen in Universalsukzession auf den neuen Rechtsträger übertragen wird oder wenn gar nur – unter Wahrung der Subjektidentität – die Rechtsform ändert, sondern auch, wenn der bisherige Rechtsträger liquidiert und das Unternehmen auf einen neugegründeten Rechtsträger übertragen wird (vgl. [schon] REICH/DUSS, a.a.O., S. 191 f.; und [auch nach Inkrafttreten des FusG] JÜRG ALTORFER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 29 ff.; MARKUS REICH, Kommentar DBG, Art. 61 N. 73).

Welcher zivilrechtliche Weg für die Änderung der Rechtsform gewählt wird, ist für den steuerrechtlichen Begriff der Umwandlung grundsätzlich nicht relevant. Trotzdem kann aber die zivilrechtliche Abwicklung der Umwandlung unterschiedliche Steuerfolgen zeitigen (vgl. LOCHER, in: Probleme der Privatisierung, S. 244; ALTORFER; Kommentar VStG, Art. 5 N. 7). Mit der damals in der Praxis – vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes – eingeführten Möglichkeit der formwechselnden Umwandlung änderte sich der steuerlich zu beurteilende Sachverhalt im Vergleich zur indirekten Methode der Liquidation und nachfolgenden Vermögensübertragung auf einen neuen Rechtsträger insofern, als keine Übertragung von Vermögenswerten von einem Rechtsträger auf einen anderen mehr stattfand, da der Rechtsträger stets derselbe blieb. Dieses Faktum war der steuerrechtlichen Subsumtion – beispielsweise bei der Erhebung einer allfälligen Handänderungssteuer – zugrundezulegen (vgl. REICH/DUSS, a.a.O., S. 220 f.; SCHMID/LEHMANN, a.a.O., S. 282 f.).

6.3.2 Ziel der Umwandlung einer Gesellschaft ist jedenfalls (einzig) die Überführung eines Geschäfts aus seiner bisherigen in eine andere Rechtsform unter Wahrung der wirtschaftlichen Identität. Dem kommt die formwechselnde Umwandlung am nächsten. Bei ihr erfährt der Rechtsträger – wie gesehen – mit der Umwandlung keine Änderung. Er erhält einzig ein neues Rechtskleid. Da die Aktiven und Passiven im Rechtsträ-

ger verbleiben, werden zudem keine Vermögenswerte oder Rechtsbeziehungen übertragen.

Dieses Merkmal der formwechselnden Umwandlung zeigt sich auch in anderen verrechnungssteuerrechtlichen Belangen. So muss bei einer formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft – ohne Erhöhung des Grundkapitals – der Ausnahmetatbestand von Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG gar nicht angerufen werden, weil sich aus dem blossen Rechtskleidwechsel keine geldwerten Leistungen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG ergeben. Es werden keine Vermögenswerte auf einen anderen Rechtsträger übertragen, womit keine verrechnungssteuerlich relevante Leistung vorliegt. Einzig handelsrechtlich wird unter Umständen das Grund- oder Stammkapital in die der neuen Gesellschaft angepasste Form gebracht. Die Zusammensetzung und Verbuchung der Reserven ändert sich grundsätzlich nicht (vgl. ALTORFER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 32 mit Verweis auf ALTORFER/ALTORFER, a.a.O., S. 313; DUSS/REICH, a.a.O., S. 236 f.).

6.4 Mit der Umwandlung gibt die selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt jedoch ihre Steuerbefreiung (vgl. Art. 56 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 23 Abs. 1 Bst. b StHG) auf und tritt neu in die Steuerpflicht ein. Im Bereich der Verrechnungssteuer unterliegt ab diesem Zeitpunkt jede geldwerte Leistung der Kapitalgesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte oder an nahestehende Dritte, die nicht als Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital oder – ab dem 1. Januar 2011 – als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifiziert, der Verrechnungssteuer (Art. 4 VStG; vgl. auch LOCHER, in: Probleme der Privatisierung, S. 253; SCHMID/LEHMANN, a.a.O., S. 278 f.).

7.

Nachfolgend gilt es zu untersuchen, welche Auswirkungen die Umwandlung der Beschwerdeführerin im Jahr […] auf die Reserven hatte und ob diese nunmehr als Reserven aus Kapitaleinlage im Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifizieren.

7.1 Mit öffentlicher Urkunde vom […] und gestützt auf den […]ratsbeschluss des Kantons […] sowie das […]-gesetz des Kantons […] ([…]) wurde die Beschwerdeführerin – wie bereits mehrmals erwähnt – von einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt liquidationslos in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Dies geschah mittels formwechselnder Umwandlung, welche rückwirkend per 1. Januar […] erfolgte

([…]). Gemäss (handelsrechtlicher) Eröffnungsbilanz vom 1. Januar […] wies die Beschwerdeführerin ein Aktivenüberschuss von Fr. [*Betrag X+Y*] aus. Das Dotationskapital der Beschwerdeführerin von Fr. [*Betrag Y*] wurde in Aktienkapital in gleicher Höhe umgewandelt und der verbleibende Aktivenüberschuss (Fr. [*Betrag X*]) in den Konten Reserven für allgemeine Bankrisiken, gesetzliche Reserven, andere Reserven und Gewinnvortrag ausgewiesen.

7.2 Unbestritten ist, dass dieser Aktivenüberschuss, welcher in den streitbetroffenen Reserven ausgewiesen wurde bzw. wird, aus vor der Umwandlung durch die A._____ selber erwirtschafteten und thesaurierten Gewinnen stammt. Es handelt sich also nicht um Leistungen irgendwelcher Art des Kantons […], die dieser als Träger der Anstalt an die damals noch selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt erbracht hat. Vom Kanton […] stammte einzig das Dotationskapital in der Höhe von Fr. [*Betrag Y*]. Für dieses Dotationskapital erhielt dieser als neuer Alleinaktionär mit der Umwandlung dann auch Aktien mit einem Nennwert in gleicher Höhe. Der verbleibende Aktivenüberschuss wurde – ohne Übertragung – weiter in der Bilanz der Gesellschaft aufgeführt und in den verschiedenen Reservenkonten der Aktiengesellschaft ausgewiesen. Der Rechtsträger der Vermögenswerte blieb derselbe wie vor der Umwandlung und auch die Höhe des Eigenkapitals änderte sich nicht. Was sich änderte, war einzig das Rechtskleid der Beschwerdeführerin.

So zeigt es sich, dass dem Rechtsträger (Beschwerdeführerin) anlässlich dieser formwechselnden Umwandlung keine Leistungen von aussen zugeflossen sind, welche zu einer Erhöhung des Eigenkapitals geführt hätten (E. 5.2). Es wurde auch kein neuer Rechtsträger gegründet, auf welchen Vermögenswerte übertragen worden wären (E. 6.2.2). Somit fehlt es an der Leistung einer Einlage durch den Kanton […], welcher vor der Umwandlung Träger der Anstalt war und mit der Umwandlung alleiniger Aktionär der Beschwerdeführerin wurde. Die Höhe des Eigenkapitals änderte sich anlässlich der Umwandlung in keiner Weise: Die aus dem Aktivenüberschuss gebildeten Reserven, die nun in der Bilanz der Aktiengesellschaft ausgewiesen wurden, waren bereits vor der Umwandlung als Aktiven in der Beschwerdeführerin "vorhanden" und flossen nicht von aussen zu. Vielmehr handelt es sich – auch nach der Umwandlung – nach wie vor um Reserven, welche durch von der Beschwerdeführerin selber erwirtschaftete Gewinne geäufnet wurden. Einen Grund für eine Umqualifikation dieser Reserven ist nicht zu erkennen. So stellt insbesondre auch der Eintritt der Beschwerdeführerin in die Steuerpflicht kei-

nen solchen Grund dar. Eine allfällig notwendige Umbuchung der Reserven von der bisherigen Rechnungsführung in die Reserven gemäss aktienrechtlichen Vorgaben hat ebenfalls keinen Einfluss auf die vorliegend zur Diskussion stehende Qualifikation dieser Reserven.

Insofern entsprechen die Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend den Ablauf der Umwandlung, wonach der Kanton […] das Dotationskapital, welches kurz vor der Umwandlung vom Verwaltungs- in das Finanzvermögen des Kantons […] übertragen worden sei, in die Beschwerdeführerin eingelegt und als Gegenleistung dafür sämtliche damals ausgegebenen Aktien erhalten habe ([…]), nicht den Gegebenheiten (Zudem bleibt anzumerken, dass die Übertragung ins Finanzvermögen nicht im Zusammenhang mit der Umwandlung erfolgte, sondern aufgrund des damals neuen […]-gesetzes […], welches neu konsequenter zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen unterschied […]). Eine solche Einlage fand gerade nicht statt: Anlässlich der Umwandlung erhielt die Beschwerdeführerin weder vom Kanton […] noch von sonst jemandem neue Mittel, welche nicht bereits vorher zu ihrem Vermögen gehörten. Die Höhe des Eigenkapitals blieb unverändert. Geändert wurde einzig das Rechtskleid, nicht aber der Rechtsträger und dabei wurde bloss das Dotationskapital in Aktienkapital umgewandelt, dessen verrechnungssteuerrechtliche Behandlung nicht umstritten ist.

Ohne Belang ist zudem, dass die ESTV zur Umwandlung im Jahr […] ausgeführt hat, die Reserven würden direktsteuerlich wie Kapitaleinlagen gemäss (bzw. analog) Art. 60 Bst. a DBG behandelt. Eine frühere Aussage bzw. Qualifikation der ESTV vermag auf das vorliegende Verfahren keine Wirkung zu entfalten. Zudem kann nochmals darauf hingewiesen werden, dass anlässlich der formwechselnden Umwandlung keine Vermögenswerte übertragen wurden und somit auch keine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 60 Bst. a DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erfolgt ist. Falls die ESTV damals die Weiterführung der bestehenden Reserven in der Gesellschaft anlässlich der Umwandlung als erfolgsneutralen Vorgang behandelt und als *vergleichbar* mit jenen von Art. 60 DBG bezeichnet haben sollte, ist dagegen nichts einzuwenden. Dies hat aber keinen Einfluss auf die Qualifikation der Reserven und somit auch nicht auf das vorliegende Verfahren.

Damit ist festzuhalten, dass die streitbetroffenen Reserven nach der Umwandlung der Beschwerdeführerin ihre Qualifikation nicht geändert ha-

ben, immer noch aus erarbeiteten Gewinnen stammen und daher nicht unter den Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG subsumiert werden können.

7.3 Vom Wortlaut einer Gesetzesnorm kann jedoch abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt (E. 4.1). Es gilt nachfolgend zu untersuchen, ob sich eine andere Auslegung der Gesetzesnorm aufdrängt.

Mit Einführung des Kapitaleinlageprinzips wollte der Gesetzgeber nur – aber immerhin – die durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleisteten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse bei deren Rückzahlung dem Grund- oder Stammkapital gleichstellen und somit bei der Einkommenssteuer (Privatvermögen) und der Verrechnungssteuer die Nachteile des bisherigen Nennwertprinzips beseitigen. Die Ausschüttung von Gewinnanteilen bleibt steuerbar (E. 5.3).

Die vorliegend streitbetroffenen Reserven wurden durch erwirtschaftete Gewinne in der Zeit vor der Umwandlung geäufnet und somit in einer Phase, in welcher die Beschwerdeführerin als selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt nicht der Verrechnungssteuerpflicht unterlag (E. 6.4). Eine Auszahlung dieser Gewinne an den Kanton […] als Träger der Anstalt hätte somit in jener Zeit schon aus diesem Grund keine Verrechnungssteuerfolgen nach sich gezogen. Die Gewinne wurden jedoch thesauriert und nach der Umwandlung in unveränderter Höhe in den Reserven der Aktiengesellschaft weitergeführt. Aus damaliger Sicht war klar, dass die Beschwerdeführerin nach der Umwandlung verrechnungssteuerpflichtig werden würde. Trotzdem entschied sich der Kanton […], den Aktivenüberschuss unverändert in der Aktiengesellschaft weiterzuführen und somit – aus damaliger Sicht – potenzielles Verrechnungssteuersubstrat zu schaffen. Dieses bewusste "Belassen in der Gesellschaft" trotz Möglichkeit der vorgängigen verrechnungssteuerfreien Ausschüttung kann nun aber nicht einer Einlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG anlässlich der Umwandlung – vergleichbar einer Neugründung – gleichgesetzt werden. Durch Verzicht auf eine vorgängige steuerbefreite Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen werden diese nach der Umwandung nicht zu Kapitaleinlagen.

Vorliegend werden einzig Gewinne, die die Beschwerdeführerin in einem Zeitraum erwirtschaftet hat, als sie noch von der Verrechnungssteuerpflicht befreit war, nunmehr – da [*die Beschwerdeführerin*] mittlerweile verrechnungssteuerpflichtig ist – bei deren Ausschüttung an die Anteilsin-

haber mit der Verrechnungssteuer belastet. Dass dazwischen eine Umwandlung der Rechtsform der Beschwerdeführerin stattgefunden hat, vermag an der Qualifikation der Reserven nichts zu ändern (E. 6.3.2). Ebenso wenig ändert der Eintritt in die Verrechnungssteuerpflicht etwas an der Herkunft des bereits bestehenden Eigenkapitals. Vor der Umwandlung erwirtschaftete Gewinne behalten diese Qualifikation auch nach der Umwandlung. Ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers ist aus den Materialien nicht zu erkennen. Insbesondere sind keinerlei Hinweise zu finden, dass der Gesetzgeber erarbeitete Gewinne ebenfalls von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG profitieren lassen wollte. Es entspricht somit auch nicht Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, eine verrechnungssteuerrechtliche Besteuerung von Gewinnanteilen zu verhindern.

Das Ergebnis des Einspracheentscheids der Vorinstanz entspricht somit sowohl dem Wortlaut wie auch Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG. Von einem "Verstoss gegen den Grundsatz des Vorbehalts des formellen Rechts", wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht, kann keine Rede sein.

7.4 Die Beschwerdeführerin wendet ein, es könne steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob die Umwandlung zivilrechtlich formwechselnd oder übertragend durchgeführt werde. Beide Varianten müssten die gleichen steuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen.

7.4.1 Es ist tatsächlich so, dass gemäss Ansicht der Vorinstanz die zwei verschiedenen Möglichkeiten für eine Umwandlung (formwechselnd und übertragend) steuerrechtlich unterschiedlich beurteilt würden (vgl. KS ESTV Nr. 29 Ziff. 5.3.4). Hätte die Beschwerdeführerin demnach eine übertragende Umwandlung vorgenommen, wäre mithin der Aktivenüberschuss nach Liquidation der öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine neu gegründete Aktiengesellschaft eingebracht worden, läge gemäss KS ESTV Nr. 29 bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen eine Einlage (abzüglich des Grundkapitals) im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG vor. Es ist zudem auch so, dass selbst die ESTV in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 – Umstrukturierungen – vom 1. Juni 2004 (KS ESTV Nr. 5) festhält (vgl. dort Ziff. 4.2.1.1), das zivilrechtliche Vorgehen bei einer Umwandlung sei für die steuerrechtliche Würdigung – wie bei allen Umstrukturierungstatbeständen – nicht massgebend.

7.4.2 Der Schluss der Beschwerdeführerin, dass aus diesen Gründen im vorliegenden Fall die streitbetroffenen Reserven als Kapitaleinlagen zu

qualifizieren seien, geht jedoch fehl. Abgesehen davon, dass (i) – wie oben beschrieben (E. 6.3.1) – das zivilrechtliche Vorgehen auch bei einer Umstrukturierung durchaus Auswirkungen auf die steuerrechtliche Beurteilung haben kann, und dass (ii) das KS ESTV Nr. 5 verrechnungssteuerrechtlich vornehmlich Umstrukturierungen gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG betrifft und daher die darin festgehaltene – für die Gerichte ohnehin nicht verbindliche – Praxis der ESTV nicht ohne Weiteres auf den später in Kraft getretenen Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG übernommen werden kann, gilt es zu betonen, dass hier einzig zu beurteilen ist, ob und wie im vorliegenden Fall mit der formwechselnden Umwandlung Reserven im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG gebildet wurden. Hierzu ergibt sich, wie gesehen, dass Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG eine Einlage eines Beteiligungsinhabers von aussen in die Gesellschaft voraussetzt, wodurch sich das Eigenkapital der Gesellschaft erhöht und sich im Übrigen die Qualifikation der bereits bestehenden Reserven nicht ändert. Bei der vorliegenden formwechselnden Umwandlung der Beschwerdeführerin sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Das Eigenkapital hat sich – egal ob aus rein zivilrechtlicher oder auch aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise – nicht erhöht, womit die Reserven nicht als solche im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifiziert werden können.

Es kann im Übrigen nicht sein, dass aus allen denkbaren Umwandlungsvarianten die jeweils besten steuerrechtlichen Merkmale herausgesucht werden können und diese dann auf sämtliche Umwandlungen Anwendung finden müssten. Dies ist jedoch genau das, was die Beschwerdeführerin mit ihrem Verweis auf die indirekte Umwandlung erreichen möchte. Dabei verkennt sie, dass gerade die formwechselnde Umwandlung den typischen Merkmalen der Umwandlung am nächsten kommt (E. 6.3.2). Da somit die steuerrechtlichen Konsequenzen des neuen Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG an ihr am besten geprüft werden können, besteht erst recht kein Grund, einzelne ausgesuchte – für den Steuerpflichtigen möglicherweise günstigere – Merkmale der übertragenden (indirekten) Umwandlung – oder einer anderen Umwandlungsvariante – miteinzubeziehen. Vielmehr ist es zu akzeptieren, dass gegebenenfalls nicht vom neu eingeführten Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG profitiert werden kann, da die gewählte Umwandlungsvariante die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt.

Dass es dabei zu einem für die Beschwerdeführerin unbefriedigenden Ergebnis kommt, hat seinen Grund denn auch weniger in der Einführung des Kapitaleinlageprinzips als solchem, sondern vielmehr darin, dass anlässlich der Umwandlung selbstverständlich nur die damals geltende

Rechtslage in ihre Planung einbezogen werden konnte. Dass die Art der Umwandlung und die Behandlung des Eigenkapitals aus anderen als den damals bekannten Gründen in Zukunft relevant werden könnten, wusste damals noch niemand. Diese Problematik hat ihren Ursprung in der vom Gesetzgeber bewusst in das Gesetz aufgenommenen rückwirkenden Geltung für Kapitaleinlagen, die nach dem 31. Dezember 1996 von Beteiligungsinhabern geleistet wurden, bei der es sich um eine Rückanknüpfung handelt (E. 2.2). Bei einer Rückanknüpfung ist es ein immanentes Problem, dass im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes, an den – nachträglich – angeknüpft wird, nicht bekannt ist, ob und wie dieser für eine zukünftig in Kraft tretende Gesetzesnorm relevant werden könnte. Daher ist die Rückanknüpfung auch nur unter gewissen Voraussetzungen zulässig. Auf die Auslegung einer Gesetzesnorm kann es jedoch keinen Einfluss haben, ob diese eine solche Rückanknüpfung enthält. Insbesondere kann nicht Folge einer Rückanknüpfung sein, dass die Gesetzesnorm – hier Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG – im Ergebnis weiter auszulegen ist, um allfällige für den Steuerpflichtigen ungünstige Folgen des sich bereits verwirklichten Sachverhaltes zu mildern. Mit anderen Worten bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass die Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nicht aufgrund des Umstandes ausgedehnt werden kann, dass in der Vergangenheit allfällige Umwandlungen nicht auf die aus heutiger Sicht nunmehr für die Steuerpflichtigen bevorzugteste Art und Weise vorgenommen worden sind. In diesem Sinne hat sich die Beschwerdeführerin auf die von ihr damals gewählte Umwandlungsvariante behaften zu lassen.

Auch vor diesem Hintergrund ist der Entscheid der Vorinstanz nicht zu beanstanden.

7.5 Die Beschwerdeführerin musste anlässlich der Umwandlung die Emissionsabgabe auf dem Verkehrswert der Unternehmung abrechnen. Daraus möchte sie nun ableiten, dass die Reserven von der ESTV als Kapitaleinlagen betrachtet worden sind, womit sie nunmehr auch als solche gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifizierten.

Der Bund erhebt Stempelabgaben auf der Ausgabe von inländischen Aktien (Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, Stempelabgabengesetz, SR 641.10]). Die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien ist Gegenstand der Emissionsabgabe (Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG). Auch anlässlich einer

formwechselnden Umwandlung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine Aktiengesellschaft werden Aktien erstmals ausgegeben, womit die Emissionsabgabe geschuldet ist. Dass die Abgabe dabei auf dem Verkehrswert geschuldet war, entsprach der Praxis der ESTV zur dazumal geltenden – inzwischen geänderten – gesetzlichen Regelung und – soweit vorhanden – der dazugehörigen Rechtsprechung, wobei diese Bemessung der Emissionsabgabe auf dem Verkehrswert in der Lehre kritisiert wurde (vgl. beispielsweise SCHMID/LEHMANN, a.a.O., S. 282). Aus der Ausgabe von Wertpapieren und der daraus entstehenden Abgabepflicht unter dem Stempelabgabengesetz, kann jedoch nicht darauf geschlossen werden, dass damit gleichzeitig auch Einlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG geleistet wurden. Die Emissionsabgabe ist unabhängig davon geschuldet, ob der Gesellschaft mit der Ausgabe der Aktien auch Leistungen von aussen zufliessen, womit bereits aus diesem Grund keine Rückschlüsse auf die verrechnungssteuerrechtliche Qualifikation der streitbetroffenen Reserven gemacht werden können. Daher ändert die Entrichtung einer Emissionsabgabe nichts an der Qualifikation der bereits vor Umwandlung bestehenden Reserven.

Auch diese Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen demnach nicht zu überzeugen.

7.6 Die Beschwerdeführerin wendet schliesslich ein, die Auslegung der Vorinstanz verletze Bundesrecht, da sie Sinn und Zweck von Art. 99 und 100 FusG vereitle. Dem ist jedoch nicht so. Zum einen ist sogar zivilrechtlich umstritten, welche Umwandlungsvarianten gemäss Fusionsgesetz (zivilrechtlich) zulässig sein sollen (E. 6.2.3) und zum anderen wird die Anwendung der Artikel des Fusionsgesetzes nicht bundesrechtswidrig verhindert. Natürlich müssen aber – wie im Übrigen bei jeder Umstrukturierung – die steuerrechtlichen Konsequenzen neben allen weiteren Belangen in die Planung einbezogen werden, wobei ganz grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden kann, dass jede Umstrukturierung, welche nach Fusionsgesetz möglich ist, steuerneutral abgewickelt werden kann (vgl. ALTORFER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 8).

7.7 In Anbetracht dieses Ergebnisses hat die Vorinstanz mit ihrer Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG offensichtlich nicht gegen das Willkürverbot verstossen.

7.8 Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

8.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. […] 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]) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. 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). Dem Antrag der Beschwerdeführerin, den Kostenvorschuss auf Fr. 20'000.- bis Fr. 30'000.- festzusetzen, da es sich um eine Feststellungsverfügung handelt, kann – für den Fall, dass sich der Antrag auch auf die Verfahrenskosten bezieht – nicht stattgegeben werden. Es sind keine Gründe auszumachen, warum in Anbetracht des sehr hohen Streitwertes im vorliegenden Feststellungsverfahren tiefere Verfahrenskosten zu erheben sind. Die Beschwerdeführerin macht hierzu auch keine weiteren Ausführungen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. […] festgesetzt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: