Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2114/2009

Urteil vom 4. August 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Daniel Riedo,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Meldeverfahren).

Sachverhalt:

A.
Die deutsche Staatsangehörige G._____ hatte bis ins Jahr 2005 steuerrechtlichen Wohnsitz in Hergiswil/NW und wurde daselbst nach dem Aufwand besteuert (vgl. Art. 6 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). In der Steuererklärung 2003 gab sie an, ihre Lebenshaltungskosten beliefen sich auf Fr. 220'000.—. Im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis deklarierte sie unter «Werte mit Verrechnungssteuerabzug» ein Bankkonto sowie 100 Aktien an der A._____ AG, Hergiswil/NW, für welche sie einen Steuerwert von Fr. 100'000.— und einen Bruttoertrag von Fr. 200'000.— einsetzte.

B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2005 legte das Kantonale Steueramt Nidwalden die Steuerfaktoren pro 2003 auf Fr. 220'000.— satzbestimmendes Einkommen und Fr. 3'000'000.— satzbestimmendes Vermögen fest. Gemäss der Schlussrechnung schuldete G._____ für das Jahr 2003 Kantons- und Gemeindesteuern in der Höhe von Fr. 32'601.— und eine direkte Bundessteuer von Fr. 17'746.50. Gleichzeitig wurde ihr für das Jahr 2003 ein Verrechnungssteueranspruch von Fr. 70'083.30 zuerkannt. Die provisorische Veranlagung pro 2004 wies die gleichen Steuerfaktoren aus.

C.
Obwohl bekannt wurde, dass G._____ per 31. Dezember 2003 einen falschen Aktienbestand deklariert hatte, nämlich 100 statt 1'000 Aktien an der A._____ AG, teilte die Finanzdirektion des Kantons Nidwalden mit Schreiben vom 5. September 2005 dem Kantonalen Steueramt Nidwalden mit, gegen G._____ werde kein Nachsteuerverfahren eröffnet. Der Grund sei, dass sie nach dem Aufwand besteuert werde, das pauschalisierte Vermögen Fr. 3'000'000.— und der Steuerbetrag Fr. 32'601.— betrage. Das korrigierte Vermögen betrage Fr. 3'894'768.—, wovon Fr. 3'700'000.— aber aufgrund von Art. 54 Abs. 2 des Gesetzes des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden ohnehin privilegiert wären. Demnach betrüge der effektiv geschuldete Steuerbetrag (bei 1'000 statt 100 Aktien an der A._____ AG) Fr. 31'560.— und sei somit tiefer als der Betrag gemäss definitiver Veranlagung.

D.

Die A._____ AG war mit Statutendatum vom 10. Oktober 1997 und Sitz in Hergiswil/NW gegründet worden. Sie bezweckte im Wesentlichen die Verwaltung von Beteiligungsgesellschaften und die unternehmerische Beratung von Gesellschaften aller Art. Ihr Aktienkapital betrug Fr. 1'000'000.— und war in 1'000 Namenaktien eingeteilt. Alleinaktionärin der A._____ AG war G._____ (vgl. oben C). Der Anhang zur Bilanz der A._____ AG per 31. Dezember 2004 wies eine 76%-Beteiligung an der deutschen B._____ AG zum Buchwert von Fr. 23'493'120.—, aus. Weiter hielt die A._____ AG eine 100% Beteiligung an der deutschen W._____ GmbH (Buchwert: Fr. 38'640.—), eine 100% Beteiligung an der schweizerischen F._____ AG (Buchwert: Fr. 100'000.—) sowie einen 50% Anteil am Reingewinn der österreichischen E._____ KG (Kapitaleinlage: Fr. 316'000.—; Separatkonto: Fr. 690'219.—). Die Buchwerte aller Beteiligungen zusammen betrugen gemäss Bilanz der A._____ AG per 31. Dezember 2004 Fr. 24'637'979.—. Das Anlagevermögen belief sich auf Fr. 50'023'547.09. Bei einem Umlaufvermögen von Fr. 2'049'790.31, bestehend im Wesentlichen aus flüssigen Mitteln, ergab sich ein Total Aktiven von Fr. 52'073'337.40. Der Jahresgewinn 2004 betrug Fr. 36'185'107.44.

E.

Am 11. März 2005 wurde die C._____ SICAR AG mit Sitz in Luxemburg, gegründet, deren Alleinaktionärin ebenfalls G._____ war. Am 8. April 2005 verkaufte die schweizerische A._____ AG der neu gegründeten luxemburgischen C._____ SICAR AG ihre 76%-Beteiligung an der deutschen B._____ AG, wobei die Parteien vereinbarten, der Kaufpreis werde in gesonderter Urkunde festgelegt. Dies geschah in Folge mit Kaufpreisvereinbarung vom 23. Dezember 2005, in welcher der Preis auf € 235'296'000.— festgelegt wurde. Ebenfalls am 8. April 2005 verkaufte G._____ sämtliche Aktien der schweizerischen A._____ AG an die C._____ SICAR AG, wobei der Preis dem Nennwert von Fr. 1'000'000.— entsprach.

F.

Am 19. September 2005 ersuchten die A._____ AG als schweizerische Dividendenschuldnerin und die C._____ SICAR AG als in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässige Kapitalgesellschaft und Dividendenempfängerin bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) um Bewilligung des Meldeverfahrens gemäss Formular 823C (Gesuch um Bewilligung zur Steuerentlastung schweizerischer

Dividenden aus einer direkten Kapitalbeteiligung von mindestens 25% einer in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Kapitalgesellschaft basierend auf Art. 15 Abs. 1 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [ZBstA, SR 0.641.926.81]). Die ESTV lehnte das Gesuch am 19. Dezember 2005 mit der Begründung ab, eine luxemburgische SICAR erfülle die Voraussetzungen des ZBstA nicht. Dividenden, welche an die luxemburgische C._____ SICAR AG entrichtet würden, unterlägen weiterhin der Verrechnungssteuer zum vollen Satz von 35%.

G.

Im Anhang zur Bilanz der A._____ AG per 31. Dezember 2005 wurde die verkaufte Beteiligung an der B._____ AG mit Fr. 0.— vermerkt. Mit Fr. 0.— vermerkt wurden auch die Beteiligungen an der E._____ KG und der F._____ AG. Einzig die Beteiligung an der W._____ GmbH war erhalten geblieben, wobei ihr Buchwert per 31. Dezember 2005 Fr. 38'865.— betrug. Während sich damit das Anlagevermögen der A._____ AG auf Fr. 3'405'499.40 reduzierte (Vorjahr: Fr. 50'023'547.09), erhöhte sich gleichzeitig das Umlaufvermögen auf Fr. 381'173'075.96 (Vorjahr: Fr. 2'049'790.31). Einen wesentlichen Teil davon bildete die durch den Verkauf der B._____ AG entstandene Forderung von Fr. 365'791'161.60 gegenüber der neuen Aktionärin der Verkäuferin, der luxemburgischen C._____ SICAR AG. Das Total der Aktiven betrug per 31. Dezember 2005 Fr. 384'578'575.36 (Vorjahr: Fr. 52'073'337.40). Der Jahresgewinn belief sich auf Fr. 345'155'015.94.

H.

Die A._____ AG und die C._____ SICAR AG ersetzten die am 23. Dezember 2005 geschlossene Kaufpreisvereinbarung am 10. Mai 2006 durch eine neue, wobei sie die Höhe des Kaufpreises nicht änderten, aber zusätzlich festhielten, der Preis sei bis spätestens am 31. Juli 2006 zu bezahlen. Im «Addendum zur Kaufpreisvereinbarung vom 10. Mai 2006», datierend vom 3. August 2006, verschoben die Parteien die Fälligkeit der Kaufpreisforderung vom 31. Juli 2006 auf den 31. Dezember 2006 und hielten zudem Folgendes fest: «Die Zahlung des Kaufpreises ist bisher durch eine Auseinandersetzung der Verkäuferin mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Anwendung des zwischen der Schweiz und der Europäischen Union geschlossenen

Zinsbesteuerungsabkommens verhindert worden. Die aus dem Verkauf der Aktien der Verkäuferin zustehende Forderung in der Höhe von € 235'296'000.— sollte durch eine mindestens gleichhohe Gewinnausschüttung der Verkäuferin an die Käuferin beglichen werden. Der Käuferin steht ein Anspruch auf Ausschüttung aus ihrer Rechtsstellung als Alleinaktionärin zu. Die Verkäuferin hat per 31.12.2005 einen ausschüttungsfähigen Gewinn von Fr. 383'061'549.36». In einem weiteren Addendum vom 29. Dezember 2006 vereinbarten die Parteien eine erneute «Verlängerung der Stundung», diesmal bis zum 30. Juni 2007. Die Zahlung sollte jedoch «unverzüglich erfolgen, wenn die steuerrechtlichen Hinderungsgründe für eine gesetzesgemässe Ausschüttung entfallen sind».

I.

Ebenfalls im Jahr 2006, nämlich mit Statutenänderung vom 15. Februar 2006, erfolgte eine Umfirmierung der A._____ AG. Gleichzeitig schieden G._____ und zwei weitere Personen aus dem Verwaltungsrat der A._____ AG aus. Neu eingetragen wurde I._____, deutscher Staatsangehöriger, wohnhaft in Hergiswil/NW.

J.

Am 12. September 2006 trafen sich Vertreter der ESTV und der A._____ AG zu einer Besprechung. Nach diversen Korrespondenzen und der Umwandlung der luxemburgischen C._____ SICAR AG in die C._____ AG mit Sitz ebenfalls in Luxemburg, reichte die A._____ AG der ESTV am 16. März 2007 erneut ein Formular 823C ein und verlangte für zukünftige Dividendenausschüttungen die Anwendung des Nullsatzes mit der Begründung, die Dividendenempfängerin habe per 1. Januar 2007 den Sicar-Status aufgegeben. Alleinige Gesellschafterin auch der neuen C._____ AG sei G._____. Der Kanton Nidwalden wie auch der Kanton Zürich als neuer Wohnsitzkanton von G._____ hätten bestätigt, dass aufgrund ausreichender Substanz der C._____ AG (als luxemburgische Muttergesellschaft der A._____ AG) eine zukünftige Ausschüttung aus der A._____ AG nicht zu einem Durchgriff durch die C._____ AG (auf G._____) führe. Mit Schreiben vom 18. Juni 2007 lehnte die ESTV auch das Gesuch vom 16. März 2007 ab. Es könne kein Meldeverfahren bewilligt werden, bis über die offenen, ausschüttbaren und nicht eindeutig betriebsnotwendigen Mittel der A._____ AG per 31. Dezember 2006 abgerechnet worden sei. Dividenden, die an die luxemburgische C._____ AG entrichtet würden, unterlägen weiterhin der Verrechnungssteuer zum vollen Satz von 35%.

K.

Am 16. Juli 2007 wandte sich die A._____ AG nochmals an die ESTV. Anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung vom 28. Juni 2007 sei eine Dividendenausschüttung an die luxemburgische C._____ AG beschlossen worden. Obschon sie, die A._____ AG, nicht über eine Bewilligung verfüge, beantrage sie gestützt auf die Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (nachfolgend: Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203) in Verbindung mit Art. 15 ZBstA die Durchführung eines Meldeverfahrens. Gleichzeitig meldete die A._____ AG der ESTV eine Dividendenausschüttung von Fr. 386'000'000.— mit Fälligkeitsdatum vom 28. Juni 2007. Die ESTV teilte der A._____ AG mit Schreiben vom 1. Oktober 2007 mit, dass sie auch dieses Gesuch ablehne. Es seien Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 135'100'000.— (35% von Fr. 386'000'000.—) zu überweisen.

L.

Nach weiteren Korrespondenzen erliess die ESTV am 22. Mai 2008 einen das Meldeverfahren (aus näher dargelegten Gründen) nur in kleinem Umfang zulassenden Entscheid, gegen welchen die A._____ AG am 23. Juni 2008 Einsprache erhob. Mit Schreiben vom 28. November 2008 teilte die ESTV der A._____ AG mit, sie beabsichtige, im Rahmen des hängigen Einspracheverfahrens den vorliegenden Sachverhalt als faktische Liquidation zu qualifizieren. Im Gegensatz zum angefochtenen Entscheid werde deshalb das Meldeverfahren auch für den zuvor noch als offene Gewinnausschüttung qualifizierten Betrag von Fr. 20'208'838.40 verweigert. Der zu entrichtende Verrechnungssteuerbetrag erhöhe sich gestützt auf eine Liquidationsrechnung von Fr. 128'026'906.55 auf Fr. 134'141'542.—. Selbiges teilte die ESTV mit Schreiben vom 29. Januar 2009 dem Verwaltungsrat I._____ mit und fügte an, die ESTV gehe davon aus, dass die A._____ AG ab dem 3. August 2006 faktisch liquidiert worden sei. Er, I._____, werde als seit dem 22. Februar 2006 eingetragenes Organ der A._____ AG gestützt auf Art. 15 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) haftbar gemacht.

M.

Der Einspracheentscheid der ESTV erging am 26. Februar 2009. Die ESTV wies die Einsprache ab und verfügte, die A._____ AG habe eine Verrechnungsteuer in der Höhe von Fr. 134'750'000.— zuzüglich

Verzugszinsen von 5% ab dem 3. September 2006 respektive ab dem 28. Juni 2007 zu bezahlen. Begründet wurde dies im Wesentlichen wie folgt:

- In der Kaufpreisvereinbarung zwischen der A._____ AG und der C._____ SICAR AG vom 23. Dezember 2005 sei kein Zahlungsaufschub vereinbart worden. Die für das Zustandekommen eines Vertrages wesentlichen Elemente seien damals erfüllt gewesen. Mangels besonderer Abrede sei zu diesem Zeitpunkt der Kaufpreis für die Aktien der B._____ AG von € 235'296'000.— aufgrund von Art. 213 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (OR, SR 220) fällig geworden. Entgegen dieser Rechtsfolge habe die A._____ AG darauf verzichtet, ihre Forderung sofort geltend zu machen. Trotz der erheblichen Summe habe sie von der Käuferin keine Sicherheiten verlangt, insbesondere sei die Forderung nie verzinst worden. Demnach hätten die Parteien gar nicht beabsichtigt, die Kaufpreisforderung als echtes Darlehen zu respektieren.

- Am 3. August 2006 sei erklärt worden, dass die Forderung der A._____ AG auf dem Weg einer Gewinnausschüttung beseitigt werden sollte. Ab diesem Zeitpunkt sei es der A._____ AG unmöglich gewesen, «auf die Geltendmachung der Kaufpreisforderung zurückzukommen». Somit hätten die Parteien die Forderung spätestens am 3. August 2006 als untergegangen erachtet. Es rechtfertige sich, den 3. August 2006 als Zeitpunkt der Entstehung der Verrechnungssteuerforderung anzunehmen.

- Das Meldeverfahren setze die Rückerstattungsberechtigung des Leistungsempfängers voraus. Verlangt sei, dass die (damalige) luxemburgische C._____ SICAR AG am 3. August 2006 ein Recht auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gehabt hätte, was aufgrund des (damaligen) Steuerstatus der Gesellschaft nicht zweifelsfrei der Fall sei.

- Die A._____ AG sei durch die C._____ SICAR AG stellvertretend für G._____, die die A._____ AG bis im April 2005 direkt gehalten habe, faktisch liquidiert worden. Hätte G._____ die A._____ AG selber formell oder faktisch liquidiert, hätte ihr dies einige Unannehmlichkeiten bereitet. Zum einen wäre ein Meldeverfahren ausgeschlossen gewesen, da die A._____ AG nicht von einer

Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft beherrscht worden sei. Zum anderen wäre G._____ die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert worden, weil sie die betroffenen A._____ AG-Aktien zuweilen nicht korrekt deklariert habe.

- G._____ habe die A._____ AG an eine ausländische, jedoch ihr gehörende Gesellschaft verkauft. Damit sei bewirkt worden, dass sie das bis anhin direkt über eine schweizerische Gesellschaft gehaltene Vermögen und dessen Erträge aufgrund von Art. 6 Abs. 3 Bst. c StHG nicht mehr in die Pauschalbesteuerung habe einzubeziehen müssen.

N.

Gegen den Einspracheentscheid vom 26. Februar 2009 erhob die A._____ AG mit Eingabe vom 30. März 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte, den Einspracheentscheid unter Kostenfolgen aufzuheben. Es sei festzustellen, dass die A._____ AG zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer berechtigt sei. Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Den Vorwurf einer faktischen Liquidation wies die Beschwerdeführerin ebenso zurück wie den Vorwurf der Steuerumgehung. Im Wesentlichen trug sie vor:

- Im Jahr 2003 sei es innerhalb der deutschen B._____-Gruppe nach erheblichen gesellschaftsrechtlichen Veränderungen zur Neugründung der deutschen B._____ AG gekommen, wobei diese sämtliche operativen Gesellschaften übernommen habe. Es habe sich dann gezeigt, dass die schweizerische A._____ AG ungeeignet sei, den Börsengang der deutschen B._____ AG vorzubereiten. Schliesslich sei die Wahl auf Luxemburg als Standort für den Börsengang gefallen, was zur Gründung der C._____ SICAR AG geführt habe. Das erste grosse Projekt der C._____ SICAR AG sei denn auch die Vorbereitung des Börsenganges der deutschen B._____ AG gewesen. Hierfür habe G._____ am 8. April 2005 ihr gesamtes an der schweizerischen A._____ AG gehaltenes Aktienkapital als Sacheinlage auf die C._____ SICAR AG übertragen.

- Anlässlich der Besprechung vom 12. September 2006 sei der A._____ AG von der ESTV das Meldeverfahren für den Fall zugesagt worden, dass der SICAR-Statuts aufgegeben werde. Im Detail seien von der ESTV folgende drei Bedingungen aufgestellt worden: (1.) Umwandlung der C._____ SICAR AG in eine Soparfi.

(2.) Rechtsgültige Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes der Aktionärin in der Schweiz. (3.) Bestätigung des Ansässigkeitskantons, dass die Soparfi die Substanzerfordernisse erfülle und deshalb steuerlich nicht als transparent gelte.

- Am 16. März 2007 seien die Bedingungen erfüllt gewesen und es sei deshalb ein neues Meldeverfahren beantragt worden. Dennoch habe die ESTV am 18. Juni 2007 auch dieses Gesuch abgelehnt, diesmal mit der Begründung, das Meldeverfahren könne solange nicht bewilligt werden, wie die A._____ AG nicht über die per 31. Dezember 2006 ausschüttbaren Reserven abgerechnet habe. Nach Treu und Glauben habe die A._____ AG davon ausgehen dürfen, dass ihr das Meldeverfahren gewährt werde, sobald die ihr und der Alleinaktionärin der C._____ SICAR AG gemachten Auflagen erfüllt gewesen waren. Der angefochtene Einspracheentscheid widerspreche dem Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes. Die ESTV sei auf ihren Aussagen zu behaften.

- Die im Kaufvertrag vom 8. April 2005 erwähnte gesonderte Vereinbarung über den Kaufpreis der B._____ AG habe ihren Grund darin, dass die sich nahestehenden Parteien bezüglich der Höhe des Kaufpreises auf das Einvernehmen mit der Steuerverwaltung angewiesen gewesen seien. Ursprünglich habe man beabsichtigt, einen beträchtlichen Teil des Kaufpreises zeitnah durch Verrechnung mit einer Dividendenschuld zu begleichen. Deshalb habe kein Anlass bestanden, sich vertraglich über eine Verzinsung auszulassen. Das Problem habe sich erst gestellt, nachdem es wegen steuerlichen Schwierigkeiten zu Verzögerungen gekommen sei.

- Der luxemburgischen C._____ SICAR AG seien von ihrer Aktionärin G._____ durch Einlage der A._____ AG zum Nominalwert umfangreiche stille Reserven zugeführt worden. Diese hätten sich mit dem Verkauf der B._____ AG in unmittelbar ausschüttbare Reserven gewandelt. Deshalb habe für die Verkäuferin (die A._____ AG) kein Anlass bestanden, die Kaufpreisforderung zusätzlich zu sichern.

- Die C._____ SICAR AG sei in Luxemburg unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig. Dass die Dividendeneinkünfte aufgrund des anzuwendenden Sicar-Gesetzes als Einkünfte aus Wertpapieren

steuerbefreit seien, stehe der Stellung der C._____ SICAR AG als Nutzungsberechtigte der Dividenden nicht entgegen.

O.
Die ESTV nahm mit Vernehmlassung vom 2. Juli 2009 zur Beschwerde Stellung. Sie beantragte deren Abweisung unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

P.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

1.3. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus

anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1 mit Verweis auf BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

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

2.

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

2.2. Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N 1 ff. zu Art. 10). Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer aber verlangen deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter

Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 9 zu Art. 14). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung regelmässig und nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; BVGE 2010/61 E. 2.3; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 21, S. 537, N 39). Direkten Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer hingegen für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge – soweit er nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschützt ist – und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird (MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 71).

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

2.4. Art. 20 Abs. 1 VStV (in der alten wie in der neuen Fassung) bezeichnet auch Liquidationsüberschüsse als geldwerte Leistungen. Der Begriff der Liquidation wird im Steuerrecht deutlich weiter gefasst als im Handelsrecht. Nach ständiger Praxis ist die Verrechnungssteuer auf Liquidationsüberschüssen nicht nur dann geschuldet, wenn die Gesellschaft förmlich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts aufgelöst wird, sondern auch, wenn sie durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird. Dies ist der Fall, wenn die Aktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht wieder investiert, sondern verteilt wird. Das kann erfolgen, wenn der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden, aber auch dann, wenn ihr zwar einige Aktiven (wie namentlich Bankguthaben, flüssige Mittel oder Buchforderungen gegen

ihre Aktionäre u.ä.) verbleiben, ansonsten jedoch die wirtschaftliche Substanz entzogen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.3, BGE 115 Ib 274 E. 9 u. 10; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6191/2008 vom 10. Juni 2010 E. 2). Eine faktische Liquidation wird demnach angenommen, wenn die Gesellschaft ausgehöhlt wird, so dass die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2010 vom 19. April 2011 E. 4.1). Der Beginn einer faktischen Liquidation ist dann anzunehmen, wenn die Gesellschaftsaktiven versilbert werden und die Aktionäre bzw. die ihnen nahestehenden Personen den Verwertungserlös erhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

3.

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

3.2. Was die *Erhebung* betrifft, wird die Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20 VStG) erfüllt. Gemäss Art. 20 VStG kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Die Verrechnungssteuerverordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist, in Art. 24 ff. VStV und zwar abschliessend (Urteil

des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2). Anspruch auf Bewilligung eines Meldeverfahrens besteht nur, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätten (Urteil des Bundesgerichts 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2 mit Hinweis auf BGE 115 Ib 274 E. 20c; Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.3).

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

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

massgebenden DBA oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Entlastung von der Verrechnungssteuer vorzunehmen (Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung).

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

3.6. Damit ein Meldeverfahren im internationalen Verhältnis im Sinne der Steuerentlastungsverordnung überhaupt in Frage kommt, ist verlangt, dass in einem DBA oder in einem anderen Staatsvertrag eine Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle vorgesehen ist. Eine

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

4.

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

4.2. Einzig die Tatsache aber, dass sich die Gesellschaft in einem liquidem Zustand befand und inaktiv war, genügt nicht für die Annahme einer faktischen Liquidation im Sinne der Rechtsprechung (oben E. 2.4). Verlangt ist weiter, dass der Erlös aus der Liquidation verteilt wurde, dass also die Aktionäre bzw. die ihnen nahestehenden Personen den

Verwertungserlös erhielten. Die ESTV machte denn auch geltend, ein erster Teil der vollständigen Aushöhlung der A._____ AG habe im «Verzicht» vom 3. August 2006 bestanden. Im Kaufvertrag vom 8. April 2005 hätten die A._____ AG und die damalige C._____ SICAR AG nicht vereinbart, dass die Verkäuferin der Käuferin einen entsprechenden Kredit einräume. In der Kaufpreisvereinbarung vom 23. Dezember 2005 sei wiederum kein Aufschub der Kaufpreiszahlung abgemacht worden, hingegen seien an diesem Tag die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Elemente «vereint gewesen» und der Kaufpreis von € 235'296'000.— sei mangels besonderer Abrede fällig geworden. In der am 3. August 2006 getroffenen Vereinbarung zwischen der A._____ AG und der damaligen C._____ SICAR AG sei dann erklärt worden, dass die Forderung der A._____ AG auf dem Weg einer Gewinnausschüttung beseitigt werden sollte. Damit habe sich die A._____ AG rechtlich bindend zu dieser Art der Abwicklung der «Kaufpreiszahlung» verpflichtet und es sei ihr ab diesem Zeitpunkt unmöglich gewesen, auf die Geltendmachung der Kaufpreisforderung zurückzukommen. Entsprechend hätten die Parteien die Forderung spätestens am 3. August 2006 als untergegangen betrachtet.

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

Dividendenausschüttung erhalten hätte. Eine faktische Liquidation im Sinne des Verrechnungssteuerrechts liegt folglich nicht vor.

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

5.

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

5.2. Bezüglich den Voraussetzungen des Meldeverfahrens im internationalen Verhältnis ist festzuhalten, dass sowohl das DBA-LUX wie auch das ZBstA grundsätzlich eine Steuerentlastung vorsehen. Nicht strittig ist, dass die C._____ AG eine Beteiligung an der Beschwerdeführerin hielt bzw. hält, die gemäss Art. 10 Ziff. 2 Bst. b DBA-LUX und Art. 15 Abs. 3 ZBstA grundsätzlich zur Reduktion bzw. vollständigen Entlastung von der schweizerischen Steuer berechtigt. Umstritten und nicht – wie im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt – ohne Weiteres feststellbar ist hingegen, ob die luxemburgische C._____ SICAR AG bzw. spätere C._____ AG

als Dividendenempfängerin rückerstattungsberechtigt ist. So bleibt nicht vollständig ausgeschlossen, dass ihr in der vorliegenden Konstellation das Nutzungsrecht fehlt. Sodann erhob die ESTV nicht zuletzt im Wissen um den Steuerstatus der Alleinaktionärin der C._____ AG erhebliche Missbrauchsvorwürfe insbesondere des Inhalts, die luxemburgische Gesellschaft sei nur zwischengeschaltet worden, damit sie stellvertretend für G._____ die A._____ AG liquidiere. Ob dies zutrifft oder nicht, muss und kann vorliegend – es geht ausschliesslich um die Zulassung des Meldeverfahrens – offenbleiben. Einzig entscheidend ist wie oben in E. 3.5 erwähnt, dass die Frage der Rückerstattungsberechtigung der C._____ AG nicht zweifelsfrei und damit für vorliegende Zwecke nicht rechtsgenügend erstellt ist, was aber ein Meldeverfahren verhindert. Die Erhebung der Verrechnungssteuer hat deshalb auf dem Weg der Entrichtung der Steuer und nicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfolgen. Fragen betreffend die Rückerstattung sind im nachgelagerten Verfahren, in welchem die Dividendenempfängerin Partei sein wird, zu klären.

6.

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

6.2. Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden

Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (vgl. statt vieler: BGE 137 I 69 E. 2.5.1, 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1 sowie den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.3).

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

7.

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

Abs. 2 VStG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [SR 642.212]).

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

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Beschwerdeführerin hat der ESTV eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 135'100'000.— zu entrichten samt Zinsen zu 5% ab 28. Juli 2007.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 50'000.— werden der

Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Urban Broger

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: