



Abteilung I
A-8777/2010

Urteil vom 14. Dezember 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

Parteien

X. _____, ...,
vertreten ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ mit Sitz in [...] wurde mit Statutendatum vom 24. Juli 1950 gegründet und erlangte durch Eintragung ins Handelsregister am 3. August 1950 ihre Rechtspersönlichkeit. Die Gesellschaft bezweckt die Fabrikation von [...] und anderen verwandten Artikeln. Am 9. Mai 1962 änderte die Firma zu X._____ und die Gesellschaft verlegte ihren Sitz nach [...]. Am 5. Juli 1995 änderte die Firma der Gesellschaft zu X._____.

B.

Die (1999 gegründete) Y._____ GmbH & Co. KG mit Sitz in [...] (Deutschland, nachfolgend: D) wurde am 5. Juli 2004 zur Y._____ GmbH & Co. KG umfirmiert. Das Gesellschaftskapital betrug zu diesem Zeitpunkt EUR 5'200'000.--. Kommanditistin mit einem Kapitalanteil von EUR 5'199'000.-- war die Z._____ AG, [...] (D). Komplementärin mit einem Kapitalanteil von EUR 1'000.-- war die O._____, [...] (D). Der Kapitalanteil von EUR 1'000.-- der O._____ wurde treuhänderisch für die Z._____ AG gehalten. Mit Kaufvertrag vom 30. Mai 2006 erwarb die Y._____ GmbH & Co. KG sämtliche Aktien der X._____. Der Kaufvertrag vom 30. Mai 2006 hatte zur Folge, dass die Z._____ AG, [...] (D), welche die Y._____ GmbH & Co. KG beherrschte, zur wirtschaftlichen Berechtigten (Dividendenempfängerin) allfälliger Dividendenausschüttungen der X._____ wurde.

C.

Am 5. April 2007 reichte die X._____ bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Gesuch um Erteilung einer Dreijahresbewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer (Formular 823 B) ein. In diesem Gesuch wurde die Z._____ AG als Dividendenempfängerin bezeichnet. Dies aus folgendem Grund: Bei der Y._____ GmbH & Co. KG handle es sich um eine transparente Personengesellschaft, deren wirtschaftlicher Erfolg steuerlich der Z._____ AG zugerechnet werde. Die ESTV erteilte der X._____ am 15. Juni 2007 die Dreijahresbewilligung (Nr. 000XXXX), Dividenden mit Fälligkeit bis zum 14. Juni 2010 an die nutzungsberechtigte Z._____ AG ungekürzt zu entrichten und die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung zu erfüllen (vgl. Beschwerdebeilage 5). Diese Bewilligung wurde gemäss den Bestimmungen für wesentliche Beteiligungen im Abkommen vom 11.

August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D, SR 0.672.913.62) sowie Art. 3 der Verordnung vom 30. April 2003 zum DBA-D (VO-D, SR 672.913.610) erteilt.

D.

Am 21. Juni 2007 änderte die X._____ die Firma zu X._____.

E.

Mit Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 beschlossen die Gesellschafter einstimmig, die Y._____ GmbH & Co. KG auf dem Weg des Formwechsels nach dem deutschen Umwandlungsgesetz (UmwG, Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994 [BGBl. I S. 3210; 1995 I S. 428], das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2011 [BGBl. I S. 1338] geändert worden ist) von einer Kommanditgesellschaft in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (nämlich in die Y._____ GmbH) umzuwandeln. Im Umwandlungsbeschluss wurde festgehalten, dass der Formwechsel mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008 erfolgen solle. Die Y._____ GmbH wurde am 25. März 2008 beim Amtsgericht [...] (D) ins Handelsregister eingetragen. Nach der Umwandlung hielt die Z._____ AG einen Kapitalanteil von EUR 5'199'000.-- und die O._____ einen Kapitalanteil von EUR 1'000.- - der Y._____ GmbH. Eine logische Sekunde nach der Umwandlung gab die O._____ ihren (treuhänderisch gehaltenen) Kapitalanteil von EUR 1'000.-- an die Z._____ AG zurück. Damit war die Z._____ AG fortan im Besitz sämtlicher Kapitalanteile der Y._____ GmbH.

F.

Anlässlich der ordentlichen Generalversammlung vom 17. März 2008 beschloss die X._____ eine Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000.- - mit Fälligkeitstermin vom 25. März 2008. Mit den Formularen 103 und 108, beide datierend vom 10. April 2008, wurde die entsprechende Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.-- der ESTV gemeldet. Auf dem Formular 108 wurde als Empfängerin der Dividende die Y._____ GmbH & Co. KG aufgeführt. Am 26. Juni 2008 teilte die ESTV der X._____ mit, dass dem Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer bezüglich der Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000.-- unter dem Vorbehalt der ordnungsgemässen Verbuchung bei der auf dem Formular 108 aufgeführten Empfängerin der Dividende, Y._____ GmbH & Co. KG, entsprochen werden könne.

G.

Mit Schreiben vom 8. Januar 2009 wurde die ESTV über die formwechselnde Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH orientiert. In diesem Schreiben wurde bekräftigt, die Meldung der Dividende mit Fälligkeit vom 25. März 2008 sei nach Auffassung der Schreibenden sachgerecht gewesen. Des Weiteren wurde der ESTV mitgeteilt, dass die X._____ ein neues, auf die Y._____ GmbH ausgestelltes Gesuch um Erteilung einer Dreijahresbewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer (Formular 823B) einreichen werde.

H.

Darauffolgend reichte die X._____ mit Schreiben vom 19. März 2009 bei der ESTV ein neues Gesuch um Erteilung einer Dreijahresbewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer ein, in welchem die Y._____ GmbH als Dividendenempfängerin bezeichnet wurde.

I.

Am 23. März 2009 änderte die X._____ die Firma zu X._____.

J.

Mit Schreiben vom 7. April 2009 wandte sich die Vertreterin (...) der X._____ an die ESTV und teilte mit, sie werde die Verrechnungssteuer von Fr. 2'100'000.-- für die Ausschüttung vom 25. März 2008 (zwecks Vermeidung weiterer Verzugszinsfolgen) unter Vorbehalt überweisen. Weiter wurde um Erlass einer anfechtbaren Verfügung gebeten.

K.

Am 9. April 2009 erteilte die ESTV der X._____ die Dreijahresbewilligung (Nr. 000XXXX), Dividenden mit einer Fälligkeit vom 20. März 2009 bis zum 8. April 2012 an die Y._____ GmbH – gemäss den Bestimmungen für wesentliche Beteiligungen im DBA-D – ungekürzt zu entrichten und die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung zu erfüllen. Weiter teilte die ESTV der X._____ mit, dass sie die Dreijahresbewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 (Dividendenempfängerin: Z._____ AG) per 31. Dezember 2007 aufgehoben habe.

L.

Mit Valuta vom 9. April 2009 überwies die X._____ der ESTV die Verrechnungssteuer für die Ausschüttung vom 25. März 2008 in der Höhe

von Fr. 2'100'000.-- unter Vorbehalt zwecks Sistierung des Verzugszinsenlaufes. Am 28. April 2009 stellte die ESTV der X._____ die Verzugszinsabrechnung für die Ausschüttung vom 25. März 2008 in der Höhe von Fr. 100'624.-- zu. Am 6. Mai 2009 überwies die X._____ der ESTV mit Valuta vom 7. Mai 2009 den in Rechnung gestellten Verzugszins, dies ebenfalls unter Vorbehalt. Mit Schreiben vom 6. Mai 2009 ersuchte die Y._____ GmbH die ESTV um Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.--. Dem Schreiben beigelegt war ein Gesuch um Rückerstattung (Formular 85), datierend vom 14. April 2009. Die ESTV veranlasste die Rückerstattung der Verrechnungssteuer am 16. Juli 2009.

M.

Mit Entscheid Nr. 1810 vom 5. Oktober 2009 teilte die ESTV der X._____ mit, das Gesuch (Formular 823 B) vom 5. April 2007 um eine Dreijahresbewilligung des Verfahrens zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer von schweizerischen Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft werde für Fälligkeiten zwischen dem 1. Januar 2008 und dem 19. März 2009 abgelehnt. Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass sie der (damaligen) X._____ die Dreijahresbewilligung erteilt habe, steuerbare Leistungen an die Z._____ AG bis zum 14. Juni 2010 zu melden. Gemäss dem Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 sei der Formwechsel der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008 erfolgt. Folglich sei die der (damaligen) X._____ erteilte Dreijahresbewilligung (Nr. 000XXXX) für das Meldeverfahren am 31. Dezember 2007 erloschen.

N.

Gegen den Entscheid vom 5. Oktober 2009 erhob die X._____ am 20. Oktober 2009 Einsprache und beantragte, es sei der Entscheid der ESTV vom 5. Oktober 2009 aufzuheben und festzuhalten, dass die Dreijahresbewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 zwecks Erfüllung der schweizerischen Verrechnungssteuerpflicht auf Dividenden durch Meldung an Stelle der Steuerentrichtung im Zeitpunkt der Fälligkeit per 25. März 2008, der am 17. März 2008 von der X._____ beschlossenen Dividende, Gültigkeit gehabt hätte und die X._____ in diesem Zeitpunkt folglich berechtigt gewesen sei, ihre Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung zu erfüllen. Des Weiteren sei festzustellen, der von der ESTV einverlangte und von der X._____ mit Valuta vom 7. Mai 2009 unter

Vorbehalt bezahlte Verzugszins von Fr. 100'625.-- sei aufgrund der Tatsache, dass die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung hätte erfüllt werden dürfen, nicht geschuldet und der X._____ folglich zurückzuerstatten.

O.

Mit Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2010 wies die ESTV die Einsprache der X._____ ab und stellte fest, es sei zu Recht der X._____ das Meldeverfahren für die Dividende mit Fälligkeit vom 25. März 2008 verweigert und die mit Valuta vom 9. April 2009 der ESTV überwiesene Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.-- entrichtet worden. Folglich sei auch der mit Valuta vom 7. Mai 2009 der ESTV überwiesene Verzugszins in der Höhe von Fr. 100'625.-- geschuldet und rechtmässig bezahlt worden. Aber selbst wenn die Dreijahresbewilligung im Zeitpunkt der Ausschüttung noch gültig gewesen wäre, hätte das Meldeverfahren in diesem Fall auch nicht bewilligt werden können, da die X._____ das Formular 108 falsch ausgefüllt habe. Anstelle der in der erteilten Bewilligung aufgeführten Dividendenempfängerin «Z._____ AG», habe diese die «Y._____ GmbH & Co. KG» als Dividendenempfängerin angegeben und es sei damit vom Sachverhalt, auf welchem sowohl das Gesuch der X._____ vom 5. April 2007 als auch die Dreijahresbewilligung der ESTV vom 15. Juni 2007 basieren würden, abgewichen worden. Aus der Tatsache, dass die ESTV damals nicht bemerkt gehabt habe, dass die X._____ das Formular 108 falsch ausgefüllt habe und deshalb am 26. Juni 2008 dem Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für die Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000.-- entsprochen gehabt habe, könne diese nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bei der Verrechnungssteuer würde es sich um eine Selbstveranlagungssteuer handeln und die X._____ sei deshalb allein für die richtige und rechtzeitige Deklaration bzw. Meldung verantwortlich.

P.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2010 erhob die X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragte, der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Dezember 2009 und damit auch der Entscheid der ESTV Nr. 1810 vom 5. Oktober 2009 seien aufzuheben. Des Weiteren sei festzustellen, dass die Bewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 zwecks Erfüllung der schweizerischen Verrechnungssteuerpflicht auf Dividenden durch Meldung an Stelle der Steuerentrichtung im Zeitpunkt der Fälligkeit vom 25. März 2008 der am

17. März 2008 von der Beschwerdeführerin beschlossenen Dividende, Gültigkeit gehabt habe und die Beschwerdeführerin in diesem Zeitpunkt folglich berechtigt gewesen sei, ihre Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung zu erfüllen. Zudem sei festzustellen, dass der von der ESTV einverlangte und von der Beschwerdeführerin mit Valuta vom 7. Mai 2009 unter Vorbehalt bezahlte Verzugszins von Fr. 100'625.-- aufgrund der Tatsache, dass die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung hätte erfüllt werden dürfen, nicht geschuldet und der Beschwerdeführerin folglich von der ESTV zurückzuerstatten sei; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Q.

Die ESTV nahm mit Vernehmlassung vom 11. März 2011 zur Beschwerde Stellung. Sie beantragte deren Abweisung unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

R.

Auf weitere 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 9. Dezember 2010 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbare Verfügung zu qualifizieren. Ob ein solches Einspracheverfahren im Übrigen angesichts der Regelung von Art. 4 VO-D nötig bzw. dessen Durchführung gar zulässig war (Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.1), muss nachfolgend nicht weiter beleuchtet werden, da die angefochtene Verfügung vom 5. Oktober 2009 als Rechtsmittel die Einsprache nannte (vgl. M oben) und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung, also auch einer solchen mit einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung, kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; 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).

1.2. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (statt vieler: BGE 134 III 102 E. 1.1, 133 II 249 E. 1.4.1; ISABELLE HÄNER in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, N 20 zu Art. 25). Soweit die Beschwerdeführerin ihren Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob der fragliche Entscheid der Vorinstanz aufzuheben sei bzw. die Bewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 für die Dividende vom 25. März 2008 Gültigkeit hatte, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (siehe etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4, vgl. dazu auch BVGE 2010/12 E. 2.3). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde 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 (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).

2.

2.1. Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG) sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken (Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen (Dividenden) entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz).

2.2. Die Steuerpflicht wird entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20 VStG) erfüllt (Art. 11 Abs. 1 VStG). Dem Steuerpflichtigen kann nach Art. 20 VStG gestattet werden, die 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, und zwar abschliessend in Art. 24 ff. der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211). Der Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens besteht jedoch nur, sofern auch die Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 2 VStV erfüllt sind, d.h. wenn überdies feststeht, dass die Personen bzw. Kapitalgesellschaften, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, nach

Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätten (vgl. BGE 115 Ib 274 E. 20c mit Hinweisen). Damit 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 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). Nicht ausgeschlossen ist hingegen ein besonderes Meldeverfahren nach den Bestimmungen eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (IVO P. BAUMGARTNER, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2005, N. 63 zu Art. 20 VStG).

3.

3.1. Im grenzüberschreitenden Kontext zu beachten ist die vom Bundesrat erlassene Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203). 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 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).

3.2.

3.2.1. Im Verhältnis zu Deutschland besteht die Möglichkeit für das Meldeverfahren für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen schon etwas länger. Das Meldeverfahren wird in Art. 3 VO-D geregelt und geht als lex specialis der Steuerentlastungsverordnung vor. Konkret sieht das

Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (DBA-D) vor, dass Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die Dividende zahlende Gesellschaft ansässig ist, nicht besteuert werden, wenn der Empfänger der Dividende eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (Art. 10 Abs. 3 DBA-D). Die in Artikel 10 Abs. 3 DBA-D vorgesehene Entlastung von Steuern von Dividenden wird von schweizerischer Seite durch volle oder teilweise Erstattung der Verrechnungssteuer gewährt (Art. 1 Abs. 1 VO-D). Vorbehalten wird dabei das Meldeverfahren für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VO-D).

3.2.2. Die ESTV kann einer schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin die Bewilligung erteilen, die einer deutschen Kapitalgesellschaft ausgerichteten Dividenden ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten, wenn die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 3 DBA-D erfüllt sind (Art. 3 Abs. 1 VO-D; vgl. dazu auch Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung). Das Gesuch um Erteilung einer Bewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer ist vor Fälligkeit der Dividende mit dem amtlichen Formular 823B einzureichen; wenn feststeht, dass die deutsche Kapitalgesellschaft, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, die in Art. 10 Abs. 3 DBA-D enthaltenen Voraussetzungen erfüllt, erteilt die ESTV die Bewilligung zur Meldung für drei Jahre (vgl. Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 VO-D). Die die Dividenden zahlende schweizerische Gesellschaft muss der ESTV unverzüglich Meldung erstatten, sobald die Voraussetzungen für die Beanspruchung des Meldeverfahrens nicht mehr erfüllt sind (Art. 3 Abs. 5 VO-D).

Eine schweizerische Gesellschaft, die über eine Dreijahresbewilligung verfügt, hat die Ausrichtung einer Dividende unaufgefordert und innert 30 Tagen der ESTV zu melden (Art. 3a Abs. 1 VO-D). Verfügt die die Dividenden zahlende schweizerische Gesellschaft nicht über eine Dreijahresbewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer, kann sie das Gesuch um Erteilung einer solchen zusammen mit der Meldung, dass eine Dividende ausgerichtet wurde und, dass ein Anspruch auf Meldung statt Entrichtung besteht (Formular 108) bei der ESTV einreichen. Ergibt die Prüfung der ESTV, dass vom Meldeverfahren zu Unrecht Gebrauch gemacht wurde, werden die Verrechnungssteuer sowie ein allfälliger Verzugszins nacherhoben (Art. 3a Abs. 2 VO-D).

3.2.3. Die Bewilligung nach Art. 3 VO-D zur Meldung anstatt Entrichtung der Verrechnungssteuer über noch nicht fällige Leistungen steht demnach unter dem Vorbehalt einer Nachprüfung der Voraussetzungen, die der erteilten Bewilligung durch die ESTV zu Grunde lagen (Art. 3 Abs. 5 und Art. 3a Abs. 2 VO-D; vgl. dazu auch BAUMGARTNER, a.a.O., Kommentar VStG, N 87 zu Art. 20). Die Bewilligung gemäss Art. 3 VO-D gestattet einer schweizerischen Gesellschaft, die auf an eine deutsche Kapitalgesellschaft ausgerichteten Dividende entfallende Verrechnungssteuer zu melden, anstatt zu entrichten. Die Voraussetzungen, die der erteilten Bewilligung zu Grunde lagen bzw. die Bedingungen, die für eine Erteilung einer solchen vorliegen müssen, haben damit im Zeitpunkt des die Meldung auslösenden Tatbestands, d.h. im Moment der Entstehung der Steuerforderung, vorzuliegen. Bei Kapitalerträgen (Dividenden) entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz; vgl. E. 2.1).

4.

4.1. Im vorliegenden Fall erteilte die ESTV am 15. Juni 2007 der Beschwerdeführerin die Dreijahresbewilligung (Nr. 000XXXX), Dividenden mit Fälligkeit bis zum 14. Juni 2010 an die nutzungsberechtigte Z._____ AG ungekürzt zu entrichten und die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung zu erfüllen (vgl. Sachverhalt C). In der Bewilligung der ESTV wurde die Z._____ AG als Dividendenempfängerin genannt, weil die von der Beschwerdeführerin ausgeschütteten Dividenden durch die steuerlich transparente Y._____ GmbH & Co. KG hindurch an die Z._____ AG fliessen (vgl. dazu Sachverhalt B). Diese Bewilligung wurde mit dem Vorbehalt erteilt, dass Dividenden, die an eine anderweitig verbundene Gesellschaft entrichtet werden, weiterhin der Verrechnungssteuer zum vollen Satze von 35% unterliegen. Des Weiteren sei die ESTV unverzüglich zu benachrichtigen, wenn wesentliche, dieser Bewilligung zu Grunde liegende Tatsachen sich ändern sollten (vgl. Beschwerdebeilage 5).

4.2. Anlässlich der ordentlichen Generalversammlung vom 17. März 2008 beschloss die Beschwerdeführerin eine Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000.-- mit Fälligkeitstermin vom 25. März 2008. Mit den Formularen 103 und 108, beide datierend vom 10. April 2008, wurde die entsprechende Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.-- der ESTV gemeldet. Auf dem Formular 108 wurde als Empfängerin der

Dividende die Y._____ GmbH & Co. KG (recte: Z._____ AG) aufgeführt. Allerdings wurde mit einstimmigem Beschluss aller Gesellschafter vom 10. März 2008 beschlossen, die Y._____ GmbH & Co. KG auf dem Weg des Formwechsels nach dem deutschen UmwG von einer transparenten Personengesellschaft in eine intransparente Kapitalgesellschaft (Y._____ GmbH) umzuwandeln. Im Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 wurde festgehalten, dass der Formwechsel mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008 erfolgen solle. Die Y._____ GmbH wurde am 25. März 2008 beim Amtsgericht [...] (D) ins Handelsregister eingetragen.

4.3. Mit Entscheid Nr. 1810 vom 5. Oktober 2009 teilte die ESTV der Beschwerdeführerin mit, dass die ihr erteilte Dreijahresbewilligung (Nr. 000XXXX) für das Meldeverfahren am 31. Dezember 2007 erloschen sei, da diese nur für die Dividendenempfängerin Z._____ AG erteilt worden sei (vgl. auch oben M). In ihrem Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2010 kam die ESTV mit anschliessender Begründung zum gleichen Ergebnis (vgl. auch oben N). Gemäss dem Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 sei die transparente Y._____ GmbH & Co. KG (durch welche die Dividenden zur Z._____ AG hindurch flossen) mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008 in die intransparente Y._____ GmbH umgewandelt worden. Diese Umwandlung habe zur Folge gehabt, dass nicht mehr die Z._____ AG Dividendenempfängerin gewesen sei, sondern die intransparenten Kapitalgesellschaft Y._____ GmbH, da die ausgeschüttete Dividende nun bei dieser «hängen geblieben» sei. Damit würde die rückerstattungsrechtliche Situation im Zeitpunkt der Ausschüttung (25. März 2008) grundlegend von derjenigen abweichen, welche der Dreijahresbewilligung vom 15. Juni 2007 zugrunde gelegen sei. Rückerstattungsrechtlich sei im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr die Z._____ AG die Leistungsbegünstigte gewesen, sondern die Y._____ GmbH. Folglich lautete die Dreijahresbewilligung anlässlich der Ausschüttung vom 25. März 2008 auf eine andere Gesellschaft als die effektiv Leistungsbegünstigte. Weil somit der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt und der Inhalt der Dreijahresbewilligung in einem essentiellen Punkt – nämlich den betroffenen Parteien – auseinander fallen würden, seien die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nicht erfüllt.

Die Beschwerdeführerin bestreitet dies und macht geltend, im Zeitpunkt der Fälligkeit vom 25. März 2008 – der am 17. März 2008 von ihr

beschlossenen Dividende – habe die Bewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 noch Gültigkeit gehabt, da die Y._____ GmbH & Co. KG erst per 26. März 2008 rechtswirksam in die Y._____ GmbH umgewandelt worden sei. Folglich sei sie berechtigt gewesen, ihre Verrechnungssteuerpflicht gemäss der Bewilligung Nr. 000XXXX durch Meldung statt Entrichtung zu erfüllen, womit auch kein Verzugszins in der Höhe von Fr. 100'625.-- geschuldet sei.

4.4. Im Folgenden ist zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin zu Recht die Verrechnungssteuer von Fr. 2'100'000.-- (für die am 25. März 2008 ausgeschüttete Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000) mit den Formularen 103 und 108 der ESTV basierend auf der Bewilligung Nr. 000XXXX nur gemeldet, anstatt entrichtet bzw. eine gültige Dreijahresbewilligung für die Inanspruchnahme des Meldeverfahrens gemäss Art. 3a VO-D bestanden hat (vgl. Sachverhalt F). In diesem Fall wäre die Verrechnungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin gemäss Art. 3 i.V.m. Art. 3a Abs. 1 VO-D durch Meldung rechtzeitig erfüllt worden, womit der Verzugszins in der Höhe von Fr. 100'625.-- von der Beschwerdeführerin nicht geschuldet und der unter Vorbehalt bezahlte Verzugszins der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten wäre (vgl. dazu oben K).

Die in der Zwischenzeit von der Beschwerdeführerin entrichtete und von der ESTV bereits zurückerstattete Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.-- wird nicht bestritten und ist damit nicht Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen.

5.

5.1. Die von der ESTV an die Beschwerdeführerin erteilte Bewilligung Nr. 000XXXX vom 15. Juni 2007 erlaubte dieser, Dividenden mit einer Fälligkeit bis und mit 14. Juni 2010 an die nutzungsberechtigte Z._____ AG ungekürzt gemäss den Bestimmungen für wesentliche Beteiligungen im DBA-D zu entrichten und die entsprechende Verrechnungssteuer gemäss dem Meldeverfahren nach Art. 3a Abs. 1 VO-D zu melden. Die Beschwerdeführerin wäre damit im Zeitpunkt der Ausschüttung vom 25. März 2008 berechtigt gewesen, das Meldeverfahren in Anspruch zu nehmen, sofern die Z._____ AG als nutzungsberechtigte Empfängerin dieser Dividende zu betrachten war. Das war diese aber nach insoweit übereinstimmender Auffassung der Parteien nur solange, bis die transparente Y._____ GmbH & Co. KG rechtswirksam in die intransparente Y._____ GmbH umgewandelt wurde (vgl. E. 4.2). Strittig

ist vorliegend einzig der Zeitpunkt, ab welchem die Umwandlung der (transparenten) Y._____ GmbH & Co. KG in die (intransparente) Y._____ GmbH Rechtswirksamkeit entfaltete und die Y._____ GmbH dadurch anstelle der Y._____ GmbH & Co. KG bzw. der Z._____ AG nutzungsberechtigte Leistungsempfängerin der Beschwerdeführerin wurde.

5.2. Die ESTV ist der Ansicht, die Beschwerdeführerin müsse sich auf dem Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 behaften lassen. Dieser würde unmissverständlich festhalten: «Der Formwechsel erfolgt mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008» (Beilage 8; Seite 4). Die steuerliche Rückwirkung sei damit ausdrücklich vorgesehen und im Zeitpunkt der Ausschüttung vom 25. März 2008 sei damit schon die Y._____ GmbH die Dividendenempfängerin der Beschwerdeführerin gewesen. Vorliegend würde es sich um eine steuerrechtliche Frage handeln, weshalb diese Bestimmung über die steuerliche Rückwirkung zur Beantwortung der Frage, wann die Umwandlung steuerrechtlich erfolgt sei, herangezogen werden müsse. Die Rechtssicherheit würde negativ beeinflusst, wenn der Beschwerdeführerin gestattet würde, diese Rückwirkung nach Belieben anzuwenden oder ihr die Anwendung zu versagen. Die Beschwerdeführerin habe sich dafür entschieden, eine Rückwirkungsklausel in den Umwandlungsbeschluss aufzunehmen. Wer die Vorteile einer rechtlichen Position vereinnahmen würde, habe auch für die Risiken derselben gerade zu stehen. In diesem Fall würde die Rückwirkung einen Nachteil für die Beschwerdeführerin darstellen, diesen habe sie – ebenso wie sie einen etwaigen Vorteil in Anspruch nehmen würde – zu tragen.

5.3.

5.3.1. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, die ESTV würde verkennen, dass der Umwandlungsbeschluss zwecks Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH zwar per 10. März 2010 gefasst worden sei, dass aber die formwechselnde Umwandlung als solches und somit die Auflösung der Y._____ GmbH & Co. KG als Personengesellschaft und die Gründung der Y._____ GmbH als neue juristische Person erst mit dem – wie nach schweizerischem, auch nach deutschem Gesellschaftsrecht – konstitutiven Handelsregistereintrag vom 25. März 2010 erfolgt sei. Erst mit dem Handelsregistereintrag als solchem entstehe die juristische Person und würde diese ihre eigene rechtliche Persönlichkeit erhalten (es sei hierzu auf die schweizerische

Rechtsdoktrin zu verweisen; vgl. Art. 643 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220] für die Aktiengesellschaft, Art. 779 Abs. 1 OR für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Art. 838 Abs. 1 OR für die Genossenschaft). Der Handelsregistereintrag habe somit konstitutive Wirkung; ohne Handelsregistereintrag und folglich auch vor dem Handelsregistereintrag sei eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft weder ein Rechts- noch Steuersubjekt.

Bezogen auf Umstrukturierungen würde das hierfür massgebende Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG, SR 221.301) ebenfalls ausdrücklich festhalten, dass eine Fusion (vgl. Art. 22 Abs. 1 FusG), eine Spaltung (vgl. Art. 52 FusG) und eine Umwandlung (vgl. Art. 67 FusG) mit der Eintragung ins Handelsregister rechtswirksam werden würde. Mithin sei der Handelsregistereintrag auch im Falle von Umstrukturierungen der massgebende Zeitpunkt, in welchem eine im Rahmen einer Umstrukturierung neu geschaffene juristische Person entstehen bzw. das Recht der Persönlichkeit erwerben würde und somit Rechts- und Steuersubjekt werden könne.

5.3.2. In der Schweiz sei der Eintrag ins Journal massgebend und somit der Tag, an dem die massgebenden Unterlagen dem Handelsregister zur Prüfung zugestellt würden. Nach erfolgter Prüfung werde die handelsrechtliche Wirkung auf den Tagebucheintrag zurückbezogen. In Deutschland würde aber der Handelsregistereintrag im Gegensatz zur Schweiz nach der bereits vorgängig vorgenommenen Prüfung erfolgen und es würde deshalb keine Rückwirkung auf den Tagebucheintrag stattfinden. Eine GmbH würde nach deutschem Recht mit der Eintragung im Handelsregister entstehen. Im Handelsregisterauszug sei der Eintragungstag – nach vorgenommener Prüfung – vermerkt. Für die Berechnung von Fristen und Terminen und mithin der Rechtswirkung des Handelsregistereintrages – vorliegend des 25. März 2008 – seien die massgebenden Paragraphen des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB, Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 [BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738], das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 27. Juli 2011 [BGBl. I S. 1600] geändert worden ist) heranzuziehen. Gemäss § 186 BGB würden für die in Gesetzen, gerichtlichen Verfügungen und Rechtsgeschäften enthaltenen Frist- und Terminbestimmungen die Auslegungsvorschriften

der §§ 187 bis 193 BGB gelten. Sei für den Anfang einer Frist ein Ereignis oder ein in den Lauf eines Tages fallender Zeitpunkt massgebend, so werde bei der Berechnung der Frist der Tag nicht mitgerechnet, in welchen das Ereignis oder der Zeitpunkt fallen würde (§ 187 Abs. 1 BGB). Dabei würde § 186 BGB regeln, dass § 187 BGB auch für Terminbestimmungen anwendbar sei. Nach § 187 Abs. 1 BGB sei bei einem in den Lauf eines Tages fallenden Zeitpunkts – vorliegend konkret die Eintragung der Y._____ GmbH ins Handelsregister im Verlauf des 25. März 2008 – der Tag nicht mitzurechnen, in welchen das Ereignis (konkret der Handelsregistereintrag) fallen würde. Im Fall der Y._____ GmbH, welche am 25. März 2008 in das Handelsregister eingetragen worden sei, würde gestützt auf die deutschen anwendbaren Rechtsvorschriften dieser Tag noch nicht mitgerechnet und die Y._____ GmbH würde damit rechtlich als juristische Person erst seit dem 26. März 2008 existieren.

Daraus folge bereits zwingend, dass die Y._____ GmbH & Co. KG bis zum 25. März 2008 eine existierende Personengesellschaft gewesen sei und dass die Y._____ GmbH erst am 25. März 2008 durch den Handelsregistereintrag mit Wirkung per 26. März 2008 rechtlich entstanden sei und erst ab diesem Zeitpunkt, also dem 26. März 2008, Rechte und Pflichten begründen und Eigentum halten konnte. Entsprechend sei bis und mit dem konstitutiven Handelsregistereintrag vom 25. März 2008 die – steuerlich transparente – Y._____ GmbH & Co. KG die Aktionärin der X._____ gewesen, und aufgrund der steuerlichen Transparenz der Y._____ GmbH & Co. KG bis und mit zum 25. März 2008 sei einzig die Z._____ AG an Dividenden der X._____ berechtigt gewesen. Erst mit der Umwandlung und somit mit Wirkung ab dem Folgetag des konstitutiven Handelsregistereintrages vom 25. März 2008, mithin ab dem 26. März 2008, sei die Y._____ GmbH dividendenberechtigte Leistungsempfängerin geworden. Als Folge dieser Rechtswirkung sei davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung, das heisst am 25. März 2008, noch die Z._____ AG die Dividendenberechtigte gewesen sei und dass für eine verrechnungssteuerfreie Auszahlung der Dividende somit in diesem Zeitpunkt eine gültige Bewilligung, nämlich die Bewilligung Nr. 000XXXX, vorgelegen habe.

5.3.3. Weiter würde die Beschwerdeführerin nicht bestreiten, dass im Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 explizit festgehalten werde, dass die rechtsformwandelnde Umwandlung der Y._____ GmbH & Co.

KG in die Y._____ GmbH steuerlich und schuldrechtlich rückwirkend per 1. Januar 2008 erfolgen solle. In Ziff. X.2 des Umwandlungsbeschlusses würde der zuständige Notar jedoch ausdrücklich die nach dem Beurkundungsgesetz vorgeschriebene Belehrung erteilen, dass erst mit der Eintragung der GmbH ins Handelsregister die Wirkungen der beschlossenen Umwandlung eintreten würden (vgl. Beilage 8). Damit würde bereits der Umwandlungsbeschluss eindeutig belegen, dass vor der Eintragung ins Handelsregister ungeachtet der statuierten schuldrechtlichen und steuerlichen Rückwirkung die Y._____ GmbH erst mit dem konstitutiven Handelsregistereintrag entstehen konnte. Im Handelsregistrauszug der Y._____ GmbH würde im Übrigen die statuierte Rückwirkung nicht angeführt (vgl. Beilage 9). Zivilrechtlich sei die Y._____ GmbH aufgrund eines Umstrukturierungstatbestandes am 25. März 2008 entstanden und sei ab dem diesem Zeitpunkt folgenden Tag, dem 26. März 2008, keinesfalls jedoch vorher, aufgrund der Umwandlung Eigentümerin der Beteiligung an der Beschwerdeführerin bzw. die Berechtigte an Dividenden der Beschwerdeführerin geworden.

In der Schweiz würden Umstrukturierungstatbestände ebenfalls regelmässig rückwirkend auf einen bestimmten Stichtag, in aller Regel den letzten Bilanzstichtag, vollzogen. Hierbei würde es sich jedoch nie um eine zivilrechtliche Rückwirkung handeln mit dem Effekt, dass eine Gesellschaft vor dem Handelsregistereintrag auf diesen Stichtag hin entstehen könnte oder bereits Trägerin von Rechten und Pflichten wäre. Vielmehr sei dies eine direktsteuerliche Rückwirkung in dem Sinne, dass ertrags- und kapitalsteuerliche Faktoren einer übertragenden Gesellschaft ab dem Umstrukturierungsstichtag bei dieser erfasst würden. Schuldrechtlich würde diese «Rückwirkung» bedeuten, dass Nutzen und Gefahr der wirtschaftlichen Tätigkeit für die Periode ab dem Umstrukturierungsstichtag bis zum Handelsregistereintrag gestützt auf entsprechende zivilrechtliche Vertragsgestaltung von der übernehmenden Gesellschaft getragen würden. Diese «Rückwirkung» würde nur Innenwirkung haben, sie würde jedoch nie eine Wirkung in dem Sinne haben, dass eine aus einer Umstrukturierung neu entstehende Gesellschaft bereits vor dem Handelsregistereintrag Rechtspersönlichkeit erlangen bzw. vor ihrer Gründung bereits Rechte und Pflichten begründen können würde, und vermöge somit keinesfalls den sowohl nach Schweizer als auch nach deutschem Recht hierfür konstitutiven Handelsregistereintrag zu derogieren. Mithin würde es bei der steuerlichen Rückwirkung um eine Fiktion und bei der schuldrechtlichen

Rückwirkung um einen zivilrechtlichen – im Innenverhältnis wirksamen – Übergang von Rechten und Pflichten bzw. von Nutzen und Gefahr für die Periode ab dem Umstrukturierungstichtag bis zum Handelsregistereintrag mit Wirkung ab dem Handelsregistereintrag als konstitutivem Akt handeln. Erst ab diesem Zeitpunkt würde die Übernahme von Nutzen und Gefahr auch eine rechtliche Aussenwirkung zu entfalten vermögen. Dieses Rechtsverständnis gelte nicht nur im Schweizer Recht, sondern sei auch in Deutschland identisch.

5.4.

5.4.1. Bei der vorliegend zu beurteilenden Frage, wann die Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH rechtswirksam stattgefunden hat, ist gemäss Art. 154 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das International Privatrecht (IPRG, SR 291) das deutsche Recht heranzuziehen. Die Gesellschaften unterstehen nach dieser Norm dem Recht des Staates, nach dessen Vorschrift sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben. Der Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 hält in Ziff. II.1 fest, «Die Gesellschaft Y._____ GmbH & Co. KG wird im Wege des Formwechsels nach den §§ 190 ff., 214 ff. des UmwG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma Y._____ GmbH umgewandelt werden [...]» (Beilage 8). In Ziff. X.2 hat der beurkundende Notar darauf hingewiesen, dass erst mit der Eintragung der GmbH ins Handelsregister die Wirkungen der beschlossenen Umwandlung eintreten werden, insbesondere nach § 202 UmwG die Gesellschaft in der Rechtsform der GmbH weiterbesteht und die Anteilsinhaber der formwechselnden Gesellschaft als Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind.

5.4.2. Wie auch dem Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 entnommen werden kann, besteht nach dem deutschen UmwG die Möglichkeit, eine Kommanditgesellschaft, wie die Y._____ GmbH & Co. KG, auf dem Weg des Formwechsels gemäss §§ 190 ff. UmwG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umzuwandeln (vgl. § 191 UmwG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwG). Neben anderweitigen Formvorschriften ist die neue Rechtsform des Rechtsträgers zur Eintragung in das Register, in dem der formwechselnde Rechtsträger eingetragen ist, anzumelden (§ 198 Abs. 1 UmwG). Die Eintragung der neuen Rechtsform in das Register hat die Wirkung, dass der

formwechselnde Rechtsträger in der in dem Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiterbesteht, d.h. der Formwechsel wird mit der Eintragung im Handelsregister wirksam (§ 202 Abs. 1 Ziff. 1 UmwG). Damit ist für den Rechtsformwechsel bzw. die Entstehung der Gesellschaft im Kleid der neuen Rechtsform die Eintragung ins (Handels-)register konstitutiv (vgl. auch BURKHARDT W. MEISTER/INGO KLÖCKER, in Kallmeyer, Kommentar UmwG, 4. Auflage, Köln 2010, N 12 zu § 202). Diese Regelung ist zwingend, denn gemäss § 1 Abs. 3 UmwG kann von den Vorschriften dieses Gesetzes nur abgewichen werden, wenn dies ausdrücklich zugelassen ist. Damit können auch die Anteilsinhaber keinen anderen Zeitpunkt für das Wirksamwerden der Umwandlung festlegen (so auch MEISTER/KLÖCKER, a.a.O., Kommentar UmwG, N 12 zu § 12). Die Wirkung der Eintragung bei der Umwandlung entspricht damit folgerichtig der konstitutiven Wirkung des Handelsregistereintrages bei der Neugründung einer GmbH nach deutschem Recht. Gemäss § 11 Abs. 1 des deutschen Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892 (GmbHG, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 31. Juli 2009 [BGBl. I S. 2509] geändert worden ist) besteht die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vor der Eintragung in das Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft als solche nämlich nicht. Der Eintrag der Gesellschaft ins Handelsregister wird damit zum konstitutiv begründenden Akt (vgl. § 11 Abs. 1 GmbHG, KLAUS J. HOPT, in: Baumbach/Hopt [Hrsg.], Beckische Kurz-Kommentare zu Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht [ohne Seerecht], Band 9, 34. Auflage, München 2010, N 11 zu § 8).

Gemäss § 8a Ziff. 1 des deutschen Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (HGB, Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 1. März 2011 [BGBl. I S. 288] geändert worden ist) wird eine Eintragung in das Handelsregister wirksam, sobald sie in den für die Handelsregistereintragen bestimmten Datenspeicher aufgenommen ist und auf Dauer inhaltlich unverändert in lesbarer Form wiedergegeben werden kann.

5.4.3. Dem Auszug aus dem Handelsregister B des Amtsgerichts [...] (D) vom 12. Januar 2009 kann entnommen werden, dass die Y._____ GmbH am 25. März 2008 ins Handelsregister eingetragen wurde (Beilage

9). Das Datum der Eintragung wird weder von der Beschwerdeführerin noch von der Beschwerdegegnerin bestritten. Mit der Eintragung ins Handelsregister vom 25. März 2008 wurde die Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH mit neuer Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gemäss den in E. 5.4.2 gemachten Ausführungen rechtswirksam umgewandelt (vgl. dazu auch § 202 Abs. 1 UmwG). Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Anlass, daran zu zweifeln, dass diese Eintragung am 25. März 2008 – wie vorgesehen – in dem dafür bestimmten Datenspeicher aufgenommen und auf Dauer inhaltlich unverändert in lesbarer Form wiedergegeben werden konnte und damit an diesem Tag wirksam wurde (vgl. E. 5.4.2).

Die Eintragung in das Handelsregister vom 25. März 2008 war damit für die Y._____ GmbH – wie wohl bemerkt auch von der Beschwerdeführerin untermauert wird – konstitutiv und folglich hat die Y._____ GmbH in der Rechtsform der GmbH am 25. März 2008 ihre juristische Persönlichkeit als Kapitalgesellschaft erlangt. An dieser Stelle kann festgehalten werden, dass die im Umwandlungsbeschluss vom 10. März 2008 enthaltene Rückwirkungsklausel («Der Formwechsel erfolgt mit schuldrechtlicher und steuerlicher Wirkung auf den 1. Januar 2008»; vgl. E. 5.2) die Rechtswirksamkeit der Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH nicht rückwirkend auf den 1. Januar 2008 festlegen konnte. Von der in § 201 Abs. 1 UmwG enthaltenen Regelung kann nicht abgewichen werden (vgl. E. 5.4.2). Der formwechselnde Rechtsträger besteht in seiner neuen Rechtsform zwingend erst ab der Eintragung ins Handelsregister und kann in der neuen Rechtsform erst ab diesem Zeitpunkt Rechte und Pflichten begründen.

5.4.4. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, die Y._____ GmbH sei basierend auf den § 186 und § 187 Abs. 1 BGB erst seit dem dem Handelsregistereintrag folgenden Tag – also seit dem 26. März 2008 – existent, kann das Bundesverwaltungsgericht allerdings aufgrund der vorangegangenen Erwägungen nicht folgen. Der Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit der Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH wird nämlich abschliessend durch die einschlägigen Bestimmungen im UmwG sowie HGB geregelt.

Was die von der Beschwerdeführerin genannten Paragraphen des BGB betrifft, so ist zu diesen dennoch Folgendes festzuhalten: die Paragraphen § 186 und 187 des BGB befinden sich im Abschnitt 4 (Titel:

«Fristen, Termine») des BGB, welcher die §§ 186 bis 193 umfasst. Wie von der Beschwerdeführerin dargestellt, regelt der § 186 BGB den Geltungsbereich der §§ 187 bis 193 und bestimmt, dass für die in Gesetzen, gerichtlichen Verfügung und Rechtsgeschäften enthaltenen Frist- und Terminbestimmungen die Auslegungsvorschriften der §§ 187 bis 193 BGB Anwendung finden.

Die Beschwerdeführerin führt aus, die in § 187 Abs. 1 BGB enthaltene Auslegungsregel zur Festlegung eines Fristbeginns, habe auch für Terminbestimmungen zu gelten und sei vorliegend für die Festsetzung des Zeitpunkts, an welchem die Umwandlung der Y._____ GmbH & Co. KG in die Y._____ GmbH Rechtswirksamkeit entfaltet habe, anwendbar. Dem ist entgegen zu halten, dass in den §§ 192 und 193 BGB spezifische Auslegungsregeln zur Terminbestimmung enthalten sind und der § 186 BGB mit dem Passus « [...] enthaltenen Frist- und Terminbestimmungen [...]» bezüglich «Terminbestimmungen» auf die §§ 192 und 193 BGB verweist. Was den § 187 Abs. 1 BGB betrifft, so enthält diese Bestimmung, ausgehend vom Titel («Fristbeginn») und Wortlaut («[...] ist für den Anfang einer Frist [...]») sowie basierend auf dem Kontext dieser Bestimmung, nur eine Auslegungsregel für die Festsetzung eines Fristenbeginns und ist nicht einschlägig für Terminbestimmungen.

6.

6.1. Wie in E. 3.2.3 festgehalten, müssen die Voraussetzungen, die einer erteilten Dreijahresbewilligung nach Art. 3 VO-D zu Grunde lagen, im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, d.h. bei Dividenden im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird, vorliegen. Die von der Beschwerdeführerin am 17. März 2008 beschlossene Dividende in der Höhe von Fr. 6'000'000.-- ist am 25. März 2008 fällig geworden, womit die der Dreijahresbewilligung Nr. 000XXXX zu Grunde gelegenen Voraussetzungen zum Zeitpunkt vom 25. März 2008 hätten vorliegen müssen, damit die Beschwerdeführerin berechtigt gewesen wäre, die angefallene Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 2'100'000.-- gemäss Art. 3a VO-D zu melden anstatt zu entrichten. Die von der ESTV erteilte Bewilligung Nr. 000XXXX erlaubte der Beschwerdeführerin, Dividenden mit einer Fälligkeit bis und mit 14. Juni 2010 an die nutzungsberechtigte Z._____ AG ungekürzt zu entrichten und die Verrechnungssteuer mit den Formularen 103 und 108 zu melden (vgl. Sachverhalt K). Wie in E.

5.4.3 festgehalten, hat die Y._____ GmbH mit der Eintragung ins Handelsregister vom 25. März 2008 am selben Tag ihre juristische Persönlichkeit als Kapitalgesellschaft erlangt und wurde damit zum Rechts- und Steuersubjekt des deutschen Rechts sowie auch Eigentümerin an der Beteiligung der Beschwerdeführerin. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende vom 25. März 2008 war somit nicht mehr die Z._____ AG die nutzungsberechtigte Leistungsempfängerin, sondern bereits die intransparente Y._____ GmbH.

Folglich war im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung bzw. der Fälligkeit der Dividende eine andere Gesellschaft als die Z._____ AG (nämlich die Y._____ GmbH) die nutzungsberechtigte Dividendenempfängerin und der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt weicht im massgebenden Punkt der Leistungsempfängerin vom Inhalt der Dreijahresbewilligung Nr. 000XXXX ab. Die Beschwerdeführerin war damit nicht berechtigt, die im Zeitpunkt der Fälligkeit vom 25. März 2008 entstandene Verrechnungssteuerforderung von Fr. 2'100'000.-- basierend auf der Bewilligung Nr. 000XXXX der ESTV zu melden anstatt zu entrichten, und die ESTV hat das Meldeverfahren zu Recht verweigert.

6.2. Das Bundesverwaltungsgericht weist zudem darauf hin, dass die vorgenannte Bewilligung mit dem Vorbehalt erteilt wurde, dass Dividenden die an eine anderweitig verbundene Gesellschaft entrichtet werden, weiterhin der Verrechnungssteuer zum vollen Satze von 35% unterliegen. Zudem wurde in der erteilten Bewilligung von der ESTV darauf aufmerksam gemacht, dass die Änderung von wesentlichen (der Bewilligung zu Grunde liegenden) Tatsachen, unverzüglich der ESTV zu melden seien. Es wäre der Beschwerdeführerin ausserdem offen gestanden, ein neues Bewilligungsgesuch mit der Y._____ GmbH als nutzungsberechtigte Dividendenempfängerin zusammen mit dem Formular 108 gemäss Art. 3a Abs. 2 VO-D innert 30 Tagen nach fällig werden der Steuerforderung einzureichen (zum insoweit vergleichbaren Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung vgl. A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 5.1.2). Aufgrund der Tatsache, dass die ESTV am 9. April 2009 der Beschwerdeführerin die Dreijahresbewilligung Nr. 000XXXX ohne weiteres erteilt hatte, um Dividenden mit einer Fälligkeit vom 20. März 2009 bis zum 8. April 2012 an die Y._____ GmbH ungekürzt entrichten und die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung erfüllen zu können (vgl. Sachverhalt K), ist davon auszugehen, dass die ESTV auch bereits das mit dem Formular 108 allfällig eingereichte Gesuch bewilligt hätte.

6.3. Unter diesen Umständen ist auf die Rüge des überspitzten Formalismus der Beschwerdeführerin nicht weiter einzugehen. Mit Letzterer hatte diese die Schlussfolgerung der ESTV beanstandet, wonach selbst bei bestehender Gültigkeit der Dreijahresbewilligung im Zeitpunkt der Ausschüttung das Meldeverfahren dennoch nicht hätte bewilligt werden können, da die Beschwerdeführerin im eingereichten Formular 108 vom 10. April 2008 (Beilage 6) irrtümlicherweise die Y._____ GmbH & Co. KG und nicht die Z._____ AG als Dividendenempfängerin angegeben hatte. Offen bleiben kann damit die Frage, ob die Auffassung der ESTV bei einer näheren Betrachtung durch das Bundesverwaltungsgericht standhalten würde.

7.

7.1. Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende vom 25. März 2008 keine gültige Dreijahresbewilligung gemäss Art. 3 VO-D vorgelegen hatte und der Beschwerdeführerin das Meldeverfahren gemäss Art. 3a VO-D zu Recht verweigert wurde. Damit ist auch der Verzugszins, dessen Höhe als solche nicht umstritten ist, im Betrag von Fr. 100'625.-- zu Recht erhoben und mit Valuta vom 7. Mai 2009 bezahlt worden. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

7.2. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 10'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgerichts [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- 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, soweit darauf eingetreten wird. Der unter Vorbehalt mit Valuta vom 7. Mai 2009 bezahlte Verzugszins in der von Fr. 100'625.-- ist der Beschwerdeführerin nicht zurückzuerstatten.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 10'000.-- 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:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Piera Lazzara

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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: