Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4934/2013

Urteil vom 4. September 2014

Besetzung

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

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG mit Sitz in […] ist eine Aktiengesellschaft und bezweckt gemäss Handelsregistereintrag unter anderem […]. Das Aktienkapital der Gesellschaft beträgt Fr. […], ist vollständig liberiert und eingeteilt in […] Namenaktien zu Fr. […].

B.
Die A._____ AG erwarb gestützt auf einen Kaufvertrag vom 13. April 2000 von Z._____ 25 ihrer eigenen Aktien zum Preis von insgesamt Fr. 1'280'000.-. Dabei wurden Fr. 1'000'000.- in bar und Fr. 280'000.- mittels Ablösung eines Darlehens des Verkäufers Z._____ bei der A._____ AG bezahlt.

C.
Mit Schreiben vom 16. November 2010 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der A._____ AG mit, es sei anlässlich einer periodischen Kontrolle der Jahresrechnungen der Gesellschaft festgestellt worden, dass die eigenen Aktien immer noch in der Jahresrechnung aufgeführt seien, obwohl die Veräusserungsfrist am 13. April 2006 abgelaufen sei. Daher sei mit Ablauf der Frist eine Steuerforderung gemäss Art. 12 Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) entstanden und 30 Tage später fällig geworden. Die ESTV stellte der A._____ AG die geschuldete Verrechnungssteuer von Fr. 404'250.- (bzw. Fr. 621'923.-, bei fehlender Überwälzung auf den Leistungsempfänger) in Rechnung.

D.
Nachdem die A._____ AG mit E-Mail vom 23. November 2010 der ESTV zuerst mitteilte, dass die Aktien "von der A._____ Holding AG, wenn dies aus steuerlichen Gründen erforderlich wäre, jederzeit zum Buchwert übernommen werden könnten", liess sie der ESTV mit Schreiben vom 10. Dezember 2010 Kopien von Verträgen vom 25./26. März 2002 sowie 28. März 2002 zukommen und machte geltend, dass die Aktien gestützt auf diese Verträge innerhalb der Frist von sechs Jahren wieder verkauft worden seien. Die Meldung auf dem Formular 103 per 31. Dezember 2005 sei irrtümlich nicht geändert worden.

Die ESTV teilte der A._____ AG daraufhin am 25. Januar 2011 mit, die neuen Unterlagen würden an der Einschätzung nichts zu ändern vermögen. Die Verrechnungssteuer sei nach wie vor geschuldet.

In der Folge reichte die A._____ AG der ESTV mit Schreiben vom 22. Februar 2011 korrigierte Jahresrechnungen und Formulare 103 für die Geschäftsjahre 2005 bis 2009 sowohl von sich selbst wie auch von der Muttergesellschaft (A._____ Holding AG) ein. Mittels der korrigierten Jahresrechnungen soll der Verkauf der Aktien per 31. Dezember 2005 belegt werden.

E.
In weiteren Schreiben legten die Parteien ihre Standpunkte dar und am 26. Mai 2011 teilte die A._____ AG der ESTV zudem mit, dass sie einen Betrag von Fr. 620'000.- überweisen werde, jedoch nur zum Zweck der Unterbrechung der Zinspflicht und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht.

Mit Schreiben vom 22. August 2011 übermittelte die A._____ AG der ESTV ein rechtskräftiges Urteil des Bezirksgerichts […] vom 14. Juli 2011 in Sachen Z._____ gegen die A._____ AG und die A._____ Holding AG betreffend Durchsetzung klaren Rechts. In diesem Entscheid stellte das Bezirksgericht fest, dass der Kaufvertrag vom 25./26. März 2002 aktienrechtlich bereits erfüllt sei, da die Aktien aufgrund des terminierten Indossaments am 31. Dezember 2005 in das Eigentum der A._____ Holding AG übergegangen seien. Ebenso wird festgestellt, dass seit dem 1. Januar 2006 die Bilanzen beider Gesellschaften nicht mehr mit der aktienrechtlich relevanten Situation übereinstimmen würden, was berichtigt werden müsse.

F.
Mit Entscheid vom 7. November 2012 verfügte die ESTV, dass die A._____ AG der ESTV Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. 404'250.- bzw. von Fr. 621'923.- schulde, falls die Verrechnungssteuer nicht auf den Begünstigten überwälzt werden könne. Da die Sechsjahresfrist zur Veräusserung der eigenen Aktien am 13. April 2006 abgelaufen sei, sei die Steuerforderung entstanden. Ab dem 13. Mai 2006 sei zudem ein Verzugszins von 5% bis zum Tage der Entrichtung geschuldet.

G.
Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ AG am 16. November 2012 Einsprache und beantragte unter anderem, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die angefochtene Steuerschuld nicht bestehe bzw. nicht entstanden sei.

H.
Mit Einspracheentscheid vom 5. August 2013 wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Einsprache der A._____ AG vollumfänglich ab. Die ESTV erkannte, dass die A._____ AG eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 404'250.- (bzw. ohne Überwälzung auf den Begünstigten von Fr. 621'923.-) schulde. Der Betrag in der Höhe von Fr. 620'000.- sei durch die A._____ AG zu Recht entrichtet worden. Ausstehend sei demnach noch ein Differenzbetrag in der Höhe von Fr. 1'923.-, welcher unverzüglich zu entrichten sei. Zusätzlich sei noch ein Verzugszins von 5% in der Höhe von Fr. 157'035.60 geschuldet. Schliesslich sei auf dem Steuerbetrag von Fr. 1'923.- ab dem 1. Juni 2011 ein Verzugszins von 5% bis zum Tage der tatsächlichen Entrichtung geschuldet.

Nach Ansicht der Vorinstanz sei es offensichtlich, dass die Veräusserung der eigenen Aktien der A._____ AG erst aufgrund der Intervention der ESTV erfolgt sei. Aus den Jahresrechnungen, insbesondere jenen der Geschäftsjahre 2002 bis 2009, gehe hervor, dass die 25 eigenen Aktien jeweils im Anlagevermögen der A._____ AG gehalten worden seien. Der Erwerb sei auch im Anhang der jeweiligen Bilanz ausgewiesen worden. Erst die Bilanz per 31. Dezember 2010 der A._____ AG weise die eigenen Aktien nicht mehr aus. Die nachträgliche Korrektur der Jahresrechnung der A._____ AG aufgrund der Intervention der ESTV vermöge an der bereits entstandenen Verrechnungssteuerforderung aufgrund Ablaufs der sechsjährigen Haltedauer nichts zu ändern.

I.
Gegen diesen Einspracheentscheid der ESTV liess die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 3. September 2013 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragt, es sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 5. August 2013 und der dem Einspracheentscheid zu Grunde liegende Entscheid der ESTV vom 7. November 2012 aufzuheben. Es sei festzustellen, dass die in Ziffer 2 des angefochtenen Einspracheentscheids erwähnte Steuerschuld nicht entstanden sei, beziehungsweise nicht bestehe. Es sei festzustellen, dass die 25 eigenen Aktien der Beschwerdeführerin am 31. Dezember 2005 gegen Entgelt in der Höhe von Fr. 1'280'000.- auf die A._____ Holding AG übertragen worden seien. Es sei festzustellen, dass im Zusammenhang mit den 25 Namenaktien der Beschwerdeführerin, welche am 13. April 2000 erworben und am 31. Dezember 2005 auf die A._____ Holding AG übertragen worden seien, keine Verrechnungs-

steuerforderung bestehe. Es sei festzustellen, dass die A._____ AG ihre Forderung auf Rückvergütung der unter Vorbehalt erfolgten Zahlung an die ESTV über Fr. 620'000.- vom 1. Juni 2011 zu Recht an die A._____ Holding AG (gegen Entgelt in der Höhe dieser Forderung) abgetreten habe, und dass dieser Anspruch mit Verrechnungssteuerforderung gegenüber der A._____ Holding AG gemäss Formular 103 vom 2. Mai 2012 zu Recht verrechnet worden sei. Eventualiter sei der Betrag von Fr. 620'000.- der Beschwerdeführerin zurückzuvergüten und zwar samt Zins gemäss Gesetz/Verordnung. Es sei schliesslich festzustellen, dass der ESTV kein Verzugszinsanspruch zustehe; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Beschwerdeführerin führt unter anderem aus, dass ihre Bilanzen zwar korrekturbedürftig gewesen seien, entscheidend sei jedoch die zivilrechtliche Situation. Diese ergebe, dass die Aktien vor Ablauf der Sechsjahresfrist an die A._____ Holding AG veräussert worden seien. Dies habe auch das Bezirksgericht […] mit Entscheid vom 14. Juli 2011 betreffend Feststellung klaren Rechts festgestellt. Bereits vor dem Entscheid des Bezirksgerichts seien die fehlerhaften Bilanzen richtig gestellt und von den Generalversammlungen der Beschwerdeführerin und der A._____ Holding AG verabschiedet worden. Der Einspracheentscheid sei rechtswidrig, da er die zivilrechtlich massgeblichen Vorgänge ausser Acht lasse.

J.
Mit Vernehmlassung vom 16. Oktober 2013 beantragt die Vorinstanz die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin und verweist dabei grundsätzlich auf die rechtliche Würdigung in ihrem Einspracheentscheid vom 5. August 2013. Sie betont nochmals, der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz gemäss Gewinnsteuerrecht gelte in analoger Weise auch im Bereich der Erhebung der Verrechnungssteuer und besage, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden würden. Daher vermöge die nachträgliche Änderung der Bilanzen durch die Beschwerdeführerin an der Entstehung der Steuerforderung nichts mehr zu ändern.

K.
Mit Eingabe vom 30. Oktober 2013 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Sie bringt nochmals vor, es gehe aus den Unterlagen klar hervor, dass die streitbetroffenen Aktien durch ein terminiertes Indossament am 31. Dezember 2005 an die A._____ Holding AG übertragen worden seien. Dies sei ebenfalls durch das Be-

zirksgericht […] festgestellt worden. Diese materielle Zivilrechtslage sei vorliegend massgebend.

L.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5151/2011 vom 2. Oktober 2012 E. 1.1; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung des dem Einspracheentscheid zu Grunde liegenden Entscheids der ESTV vom 7. November 2012 beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. I), ist auf ihre Beschwerde nicht einzutreten.

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung ist dabei subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 137 II 199 E. 6.5, BGE 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3, BVGE 2007/24 E. 1.3). Mit dem Antrag, der vorinstanzliche Entscheid und damit die Verrechnungssteuerveranlagung sei aufzuheben, stellt die Beschwerdeführerin bereits ein umfassendes Leistungsbegehren. Weitere schutzwürdige Interessen sind nicht zu erkennen. Sämtlichen von der Beschwerdeführerin beantragten Feststel-

lungsbegehren, auch jenes betreffend die Verrechnung, kommen daher neben dem Leistungsbegehren keine eigenständige Bedeutung zu, weshalb auf diese Anträge nicht einzutreten ist.

1.4 Auf die ansonsten form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

1.6 Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; zum Ganzen [statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5042/2012 vom 23. Juli 2013 E.1.3.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 2, A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

1.7 Stellt sich im Rahmen eines Verfahrens eine Vorfrage, über welche die sachkompetente Behörde bereits entschieden hat, fragt sich, inwieweit die für die Hauptsache zuständige Behörde an den Entscheid über die Vorfrage gebunden ist. Ganz grundsätzlich gilt, dass eine Behörde, für welche sich eine Frage (nur) als Vorfrage stellt, einen allenfalls bereits

bestehenden Entscheid der sachkompetenten Behörde zu beachten hat (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 72 ff.). Dabei besteht jedoch nur eine Bindung an das Dispositiv des Entscheides und nicht an dessen Begründung (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O, Rz. 55). Im hier relevanten Bereich der Verrechnungssteuer wird jedoch vorgebracht, dass die ESTV aufgrund der Offizialmaxime im Rahmen ihrer Zuständigkeit in keiner Weise an zivilgerichtliche Urteile gebunden sei (HANS PETER HOCHREUTENER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012 [hiernach: VStG-Kommentar], Art. 42 N. 15).

Nicht jedes Urteil einer anderen Behörde über eine Vorfrage ist geeignet, von der Behörde des Hauptverfahrens übernommen zu werden. Dies kann sich aus den konkreten Umständen ergeben oder auch aufgrund der im Zivilprozess und im Verwaltungsverfahren unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze. So gilt im Zivilprozess der Dispositionsgrundsatz (Art. 58 Abs. 1 ZPO [SR 272]), wonach die Parteien dem Gericht Grenzen bei der Sachprüfungsbefugnis setzen. Das Gericht darf einer Partei nicht mehr und nichts anderes zusprechen, als sie verlangt, und nichts weniger, als die Gegenpartei anerkannt hat (vgl. auch STEPHEN V. BERTI, Einführung in die schweizerische Zivilprozessordnung, Basel 2011, N. 358). Zudem müssen die Parteien in einem Zivilprozess gemäss dem Verhandlungsgrundsatz selbst dafür besorgt sein müssen, die relevanten Tatsachen dem Gericht zur Kenntnis zu bringen (BERTI, a.a.O., N. 309 ff.). Das Gericht entscheidet dann aufgrund der vorgebrachten Tatsachen und nimmt selbst – abgesehen von vorliegend nicht relevanten Ausnahmen – keine Untersuchungshandlungen vor. Im Verwaltungsverfahren ist demgegenüber der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (E. 1.6).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

2.2 Von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG erfasst sind auch die Fälle der Teilliquidation. Darunter fallen Vorgänge, mittels welchen im wirtschaftlichen Ergebnis Gesellschaftsvermögen an die Anteilsinhaber ausgehändigt wird. Erwirbt eine Gesellschaft eigene Beteiligungsrechte zwecks Kapitalherabsetzung, erfolgt ebenfalls eine Teilliquidation, welche nach der Spezialbestimmung von Art. 4a VStG zu beurteilen ist (vgl. MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 154). Art. 4a VStG dient im Bereich des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte der Abgrenzung der Teilliquidationstatbestände von den Veräusserungstatbeständen (vgl. JULIA VON AH, VStG-Kommentar, Art. 4a N. 1).

2.3 Erwirbt eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft gestützt auf einen Beschluss über die Herabsetzung des Kapitals oder im Hinblick auf eine Herabsetzung ihres Kapitals eigene Beteiligungsrechte, so unterliegt gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten Nennwert dieser Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer. Diese Bestimmung gilt sinngemäss, wenn eine Gesellschaft oder Genossenschaft im Rahmen von Art. 659 oder 783 OR eigene Beteiligungsrechte erwirbt, ohne anschliessend ihr Kapital herabzusetzen, sofern die Gesellschaft oder Genossenschaft diese Beteiligungsrechte nicht innerhalb einer Frist von sechs Jahren wieder veräussert (Art. 4a Abs. 2 VStG; vgl. ausführlich BGE 136 II 33 E. 2.1 f.; auch RENÉ MATTEOTTI, Die Teilliquidationsfiktion wegen Verletzung von Art. 659 bzw. 783 OR bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im grenzüberschreitenden Verhältnis: eine weitere Schlacht um Wertungskongruenz zwischen Handels- und Steuerrecht, ASA 78 S. 619 ff. zu den Rechtsgrundlagen).

Gemäss Art. 659 Abs. 1 OR darf eine Aktiengesellschaft eigene Aktien nur dann erwerben, wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien zehn Prozent des Aktienkapitals nicht übersteigt. Bei vinkulierten Aktien beträgt die Grenze 20 Prozent.

2.3.1 Beim Rückkauf eigener Beteiligungsrechte bestehen steuerrechtlich demnach zwei unterschiedlich geregelte Situationen: Der Erwerb eigener Beteiligungsrechte stellt immer eine unmittelbare bzw. unbedingte Teilliquidation dar, falls die Gesellschaft die Beteiligungsrechte zum Zweck der (zivilrechtlichen) Kapitalherabsetzung zurückkauft oder die prozentual zulässigen Limiten von Art. 659 Abs. 1 und 2 OR überschreitet (Art. 4a Abs. 1 VStG; VON AH, VStG-Kommentar, Art. 4a N. 28 ff.). Eine mittelbare bzw. suspensiv bedingte Teilliquidation liegt vor, falls die zurückkaufende Ge-

sellschaft oder Genossenschaft zwar die Prozentlimiten von Art. 659 OR respektiert, die Beteiligungsrechte jedoch nicht innerhalb der steuerlich zulässigen Haltefristen wieder veräussert (vgl. BGE 136 II 33 E. 2.2.2). Der Ablauf der Frist gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG bewirkt steuerlich eine direkte Teilliquidation und dies, ohne dass die Titel zugleich aktienrechtlich amortisiert werden (VON AH, VStG-Kommentar, Art. 4a N. 51). Werden die Beteiligungsrechte fristgerecht weiter veräussert, sind die Bedingungen für die definitive Qualifikation der Einkünfte aus dem vorangegangenen Rückkauf als Kapitalgewinn erfüllt, denn im Zeitpunkt des Rückkaufs wurde der Kapitalgewinn unter Vorbehalt einer Weiterveräusserung als solcher qualifiziert. Werden die Beteiligungsrechte jedoch über die Sechsjahresfrist hinaus gehalten, wird das Entgelt des vorgängigen Erwerbs im Zeitpunkt des Fristablaufs rückwirkend auf den Zeitpunkt des Rückkaufs in einen Liquidationserlös umqualifiziert (vgl. VON AH, VStG-Kommentar, Art. 4a N. 50 ff.).

Die Haltefrist beginnt am Erwerbstag zu laufen und endet genau sechs Jahre später. Der Begriff des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte wird in Art. 4a VStG nicht definiert. Aufgrund des Umstands, dass eine besondere Art der geldwerten Leistung zur Diskussion steht, ergibt sich jedoch, dass Gegenstand von Art. 4a VStG der derivative Erwerb ist. Als derivativer Erwerb im Sinne von Art. 659 OR werden alle jene Vorgänge bezeichnet, durch welche die aktienrechtliche Mitgliedschaft von einem Rechtsvorgänger (Anteilsinhaber) – allenfalls via Börse – auf die Gesellschaft übergehen. Der Erwerb beinhaltet insbesondere die entgeltliche Übertragung durch Kauf und Tausch (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4084/2007 E. 5.2.1 mit Hinweisen). Gleiches muss auch für den Verkauf der eigenen Aktien gelten.

Für die Bestimmung des Erwerbs- und des Verkaufstags ist somit – soweit vorliegend relevant – das Zivilrecht massgebend.

2.3.2 Gemäss Art. 684 Abs. 2 OR kann bei Namenaktien die rechtsgeschäftliche Übertragung durch Übergabe des indossierten Aktientitels an den Erwerber erfolgen. Für die Übertragung der Namenaktien bedarf es – neben dem Rechtsgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) – demnach der Übergabe des Besitzes an den Aktientiteln und – weil Namenaktien Ordrepapiere sind – eines Indossaments (PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 44 N. 90; LORENZO OLGIATI, Terminierbarkeit von Verfügungsgeschäften beim Unternehmensverkauf, in: Zindel/Peyer/Schott [Hrsg.], Wirtschafts-

recht in Bewegung, Festgabe zum 65. Geburtstag von Peter Forstmoser, Zürich/St. Gallen 2008, S. 77 f.).

Der Besitzübergang als reale Handlung (Besitzverschaffung) kann nicht bedingt oder befristet vollzogen werden. Allenfalls kann der Verkäufer aber mit einer bedingten Verfügungserklärung den Besitz nicht bereits mit der Besitzverschaffung, sondern zu einem späteren Zeitpunkt übergehen lassen (OLGIATI, a.a.O., S. 68 f.; DANIEL STAEHELIN, Bedingte Verfügungen, Zürich 1993, S. 30 ff.). Für ein bedingtes Verfügungsgeschäft ist somit eine bedingte Verfügungserklärung notwendig. Demgegenüber kann ein Indossament gemäss Art. 969 Abs. 1 i.V.m. Art. 1002 Abs. 1 OR nicht mit Bedingungen verknüpft werden. Diese Regelung für Bedingungen muss analog auch für Befristungen ("Terminierungen") gelten (FELIX R. EHRAT, in: Honsell/Vogt/Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. Aufl., Basel 2011, Vor Art. 151-157 N. 14; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/SUSAN EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Band II, 9. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, § 38 N. 4035; Staehelin, a.a.O., S. 16). Entsprechend können Verfügungen über Namenaktien mittels Indossament nicht terminiert werden (OLGIATI, a.a.O., S. 68 f.).

Gegenüber der Gesellschaft wird der Eigentümer einer Namenaktie erst mit seiner Eintragung im Aktienbuch anerkannt (Art. 686 Abs. 4 OR). Die Lehre ist sich dabei jedoch einig, dass dem Eintrag lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt (vgl. MATTHIAS OERTLE/SHELBY DU PASQUIER, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 684 N. 5 ff.).

2.4 Im Falle des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte nach Art. 4a Abs. 2 VStG entsteht die Steuerforderung mit Ablauf der dort geregelten Frist (Art. 12 Abs. 1bis VStG), vorliegend also mit Ablauf der sechsjährigen Frist (MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 12 N. 57 ff.). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege; der Entscheid der ESTV, in welchem die Verrechnungssteuerforderung eröffnet wird, hat dementsprechend keine konstitutive Wirkung, sondern ist bloss deklaratorischer Natur (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3).

2.5 Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den

Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Überwälzungspflicht; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Steuer wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) legt dazu in Art. 1 Abs. 1 fest, dass der Verzugszins bei verspäteter Entrichtung der Verrechnungssteuer ab dem 1. Januar 1997 jährlich 5 % beträgt.

2.6 Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bleibt die einmal entstandene Verrechnungssteuerforderung – bis zum Untergang infolge Erfüllung, Verjährung und dergleichen – bestehen, auch wenn die Voraussetzungen, die sie entstehen liessen, nachträglich mit Wirkung ex nunc wegfallen (vgl. BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 12 N. 10, W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, Teil 1, Basel 1971, N. 1.11 zu Art. 12, mit Hinweisen). Das Rückgängigmachen der steuerbaren Leistung hebt die ex lege entstandene Steuerforderung grundsätzlich nicht auf. Sie bleibt von einer nachträglichen Vereinbarung zwischen den Beteiligten unberührt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 4.2, E. 6.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.5; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 13. April 2000 [SRK 1998-093], E. 4; PFUND, a.a.O., N. 1.18 zu Art. 12, mit Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS KÜPFER [HRSG.], [ehem. Hrsg. Stockar/Hochreutener], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Loseblatt, Basel, Nr. 18 zu Art. 12 [1. Im Allgemeinen]). Ausnahmsweise werden Storni und Nachtragsbuchungen allerdings gemäss Praxis der ESTV anerkannt, wenn diese vor einer Kontrolle über die Erfüllung der Steuerpflicht erfolgt sind. Nicht anerkannt werden Korrekturen demzufolge, wenn sie erst aufgrund einer Intervention der ESTV erfolgen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 6, Urteil vom 11. Mai 1983 E. 2 [in: ASA 52 S. 569]; BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 12 N. 16 ff.).

2.7 Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (Urteile des Bundesgerichts 2A.374/2006 vom 20. Oktober 2006 E. 4.3, 2A.642/2004 vom 14. Juli

2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3; [statt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.2). Nachweispflichtig für das Einhalten der sechsjährigen Frist beim Halten von eigenen Aktien gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG ist die rückkaufende Gesellschaft (BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 12 N. 61).

Von der Beweislast abzugrenzen ist die Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Beweisführung durch die Steuerbehörde mitzuwirken. Diese Mitwirkungspflicht ändert grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, 3.4 und 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

2.8 Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz stammt aus dem Gewinnsteuerrecht und besagt, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (JÜRG ALTORFER/MARCO GRETER, VStG-Kommentar, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (Urteil des Bundesgerichts 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 269 mit Hinweisen). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (zum Ganzen auch PETER BRÜLISAUER/FLURIN POLTERA, Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, Basel 2008 [nachfolgend: DBG-Kommentar], Art. 58 N. 15). Die Bedeutung des Massgeblichkeitsprinzips ist im Bereich der Verrechnungssteuer demgegenüber geringer, kann aber trotzdem relevant sein (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 6.3.2). So hat aufgrund des handelsrechtlichen Prinzips der Wahrheit der Buchhaltung (BRÜLISAUER/POLTERA, DBG-Kommentar, Art. 58 N. 19 ff.) ein Jahresabschluss auch bei der Verrechnungssteuer eine wichtige Beweisfunktion.

3.

Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, ob die Beschwerdeführerin ihre

eigenen Aktien innert der Frist von sechs Jahren gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG veräussert hat oder ob die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist, weil diese Frist überschritten wurde. Wichtig ist vorliegend also der Zeitpunkt eines allfälligen Verkaufs der streitbetroffenen Aktien an die A._____ Holding AG.

3.1 Aus den Akten geht hervor, dass die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 13. April 2000 von Z._____25 eigene Aktien zum Preis von Fr. 1'280'000.- (Fr. 1'000'000.- in bar und Fr. 280'000.- mittels Ablösung eines Darlehens) gekauft hat. Das sind genau 10% der gesamten ausstehenden Aktien, womit die Limite von Art. 659 OR nicht überschritten wurde. Gemäss Aktienbuch der Beschwerdeführerin vom 19. Juni 2000 wurde die Beschwerdeführerin als Erwerberin der eigenen Aktien per 14. April 2000 eingetragen.

3.2

3.2.1 Die ESTV stellte anlässlich einer Kontrolle fest, dass die Beschwerdeführerin auch noch in den Jahren nach Ablauf der Frist von sechs Jahren gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG (d.h. am 13. April 2006 oder später) die eigenen Aktien im Umfang von 10% in ihren Jahresrechnungen und in den eingereichten Formularen 103 (Deklaration der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine) aufgeführt hat. Die ESTV schloss daraus, dass die Verrechnungssteuer gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG aufgrund der suspensiv bedingten Teilliquidation entstanden sei.

3.2.2 Diese Schlussfolgerung der Vorinstanz ist aus damaliger Sicht (November 2010) nicht zu beanstanden. Aufgrund der Beweisfunktion der Jahresrechnung (E. 2.8) und da die Beschwerdeführerin das Halten der eigenen Aktien zusätzlich jeweils in den eingereichten Formularen 103 bestätigt hatte, konnte die Vorinstanz zu Recht und ohne Zweifel davon ausgehen, dass die Verrechnungssteuerforderung mit Ablauf der Sechsjahresfrist gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG entstanden sei.

3.3 Nachfolgend gilt es jedoch zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, darzulegen, dass die streitbetroffenen Aktien bereits am 31. Dezember 2005 (oder früher) – wie sie vorbringt –, jedenfalls aber innerhalb der Sechsjahresfrist an die Muttergesellschaft (A._____ Holding AG) verkauft wurden und damit die von der ESTV geprüften Jahresrechnungen nicht handelrechtskonform waren. Erfolgte die Übertragung jedoch nach Ablauf der sechsjährigen Frist, wäre die Steuerforderung be-

reits ipso iure entstanden und von der Beschwerdeführerin zu begleichen. Eine Rückdatierung der Übertragung – falls aus zivilrechtlicher Sicht überhaupt möglich – würde an der einmal entstandenen Verrechnungssteuerforderung nichts mehr zu ändern vermögen (E. 2.6).

3.4

3.4.1 Die ESTV machte die Beschwerdeführerin am 16. November 2010 darauf aufmerksam, aus ihren Jahresrechnungen gehe hervor, dass sie die streitbetroffenen eigenen Aktien seit dem 13. April 2000 halte und daher gemäss Art. 4a VStG die Verrechnungssteuer geschuldet sei. Die Reaktion der Beschwerdeführerin auf diese Mitteilung erfolgte mit E-Mail vom 23. November 2010. Darin wehrte sich die Beschwerdeführerin zwar gegen eine mögliche Verrechnungssteuerforderung, führt jedoch aus:

> "*Alle Jahresrechnungen der A._____ Holding AG und der A._____ AG wurden im Einvernehmen mit der kantonalen Steuerverwaltung erstellt und die Haltung der 10% Eigenaktien wurde ausdrücklich für gut geheissen und nie in Frage gestellt oder als Teilliquidation betrachtet. Zudem wurde die Eidgenössische Steuerverwaltung jährlich mittels der eingereichten Formulare 103 bzw. 106 informiert und auch von dieser Seite wurde nie irgend ein Einwand gegen die Haltung von 10% eigener Aktien erhoben. Auf dem Formular 103 konnte auch jedes Jahr bestätigt werden, dass die gesetzlich erlaubte Limite von 10% nie überschritten worden ist. Von einer Teilliquidation kann bestimmt auch deshalb nicht gesprochen werden, weil diese Aktien auch heute noch werthaltig sind und von der A._____ Holding AG, wenn dies aus steuerlichen Gründen erforderlich wäre, jederzeit zum Buchwert übernommen werden könnten."*

Erst in den späteren Eingaben (erstmals am 10. Dezember 2010) machte die Beschwerdeführerin geltend, dass die streitbetroffenen Aktien mit Verträgen vom 25./26. bzw. 28. März 2002 innert der Sechsjahresfrist bzw. spätestens am 31. Dezember 2005 verkauft worden seien. Dieser Verkauf sei fälschlicherweise in den Jahresrechnungen nicht nachvollzogen worden.

3.4.2 In der Folge korrigierten die Beschwerdeführerin wie auch die A._____ Holding AG ihre Jahresrechnungen der Jahre 2005 bis 2009, indem sie den geltend gemachten Verkauf der streitbetroffenen Aktien per 31. Dezember 2005 nachvollzogen und die Jahresrechnungen je durch ihre Generalversammlungen genehmigen liessen. Die ausserordentlichen

Generalversammlungen fanden bei beiden Gesellschaften am 21. Februar 2011 statt. Die korrigierten Jahresrechnungen und die ebenfalls korrigierten Formulare 103 wurden danach der ESTV eingereicht (Eingabe vom 22. Februar 2011).

3.4.3 Schliesslich brachte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz einen Entscheid des Einzelrichters im summarischen Verfahren des Bezirksgerichts […] vom 14. Juli 2011 betreffend die Durchsetzung klaren Rechts zur Kenntnis. Die Parteien jenes Verfahrens waren Z._____ (Gesuchsteller) und die A._____ Holding AG und die Beschwerdeführerin (Gesuchsgegnerinnen). Z._____ verlangte unter anderem, die Gesuchsgegnerinnen seien zu verpflichten, die Übertragung der Aktien von der Beschwerdeführerin an die A._____ Holding AG zu vollziehen. Das Verfahren wurde in diesem Punkt schliesslich wegen Gegenstandslosigkeit abgeschrieben, da gemäss Ansicht des Einzelrichters die Übertragung der Aktien bereits am 31. Dezember 2005 erfolgt sei. Zudem wurden die Gesuchsgegnerinnen verpflichtet – wie dies der Gesuchsteller beantragt hatte – den Verkauf der streitbetroffenen Aktien in den Bilanzen nachzuvollziehen.

3.5

3.5.1 Bei der Würdigung der Vorbringen der Beschwerdeführerin muss festgehalten werden, dass diese widersprüchlich sind. So lässt – zu Beginn dieses Verfahrens vor der ESTV – der Wortlaut der E-Mail der Beschwerdeführerin vom 23. November 2010 keinen anderen Schluss zu, als dass die Beschwerdeführerin bestätigt, sie halte zu diesem Zeitpunkt die streitbetroffenen eigenen Aktien noch immer. Die Formulierung der E-Mail lässt zwar vermuten, dass sich die Beschwerdeführerin der steuerrechtlichen Konsequenzen des Haltens eigener Aktien bis in das Jahr 2010 nicht bewusst war und somit auch die von der ESTV angesprochene Teilliquidation falsch interpretiert hat. Dies spielt jedoch für die Kernaussage in jener E-Mail vom 23. November 2010 keine Rolle: In dieser E-Mail ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, sie sei Eigentümerin der Aktien, denn sonst hätte sie nicht ausgeführt, dass diese von der A._____ Holding AG übernommen werden könnten. Für die Übertragung der streitbetroffenen Aktien und auch für die Bestimmung des Zeitpunktes eines allfälligen Verkaufs ist vorliegend einzig die zivilrechtliche Situation massgebend (E. 2.3.1), was die Beschwerdeführerin grundsätzlich zutreffend in ihren Eingaben betont. Betreffend diese – zivilrechtliche – Situation lassen sich weder dem Wortlaut der E-Mail noch sonst den Akten irgendwelche Anhaltspunkte entnehmen, dass sich die Beschwer-

deführerin über ihr Eigentum an den Aktien nicht im Klaren gewesen sein soll, als sie ausführte, dass die streitbetroffenen Aktien "*von der A._____ Holding AG, wenn dies aus steuerlichen Gründen erforderlich wäre, jederzeit zum Buchwert übernommen werden könnten".* Mit ihrer Aussage vom 23. November 2010 bestätigt die Beschwerdeführerin, dass sie in jenem Zeitpunkt nach wie vor Eigentümerin der eigenen Aktien gewesen ist. Diese Aussage deckt sich damit mit den Feststellungen der ESTV.

3.5.2 In der Folge hat die Beschwerdeführerin ihre Argumentation vollständig geändert, indem sie vorbringt, bereits am 31. Dezember 2005 die Aktien an die A._____ Holding AG verkauft zu haben. Auffallend ist dabei, dass die Beschwerdeführerin die – aus ihrer Sicht relevanten – Dokumente während des Verfahrens erst nach und nach der Vorinstanz eingereicht hat. So erfolgte die erste Mitteilung der ESTV an die Beschwerdeführerin am 16. November 2010, es dauerte dann aber bis zum 22. August 2011, bis die Beschwerdeführerin die Kopien der Aktienzertifikate und der Aktienbücher, welche die Übertragung belegen sollten, der Vorinstanz vorlegte.

Warum sie dies tat, ob aus Nachlässigkeit oder – und das Gericht kann sich des Verdachts nicht ganz erwehren – weil einzelne Dokumente zuerst noch erstellt bzw. angepasst werden mussten, kann aufgrund der nachfolgenden Ausführungen offen bleiben.

3.5.3 Gemäss dem von der Beschwerdeführerin nachgereichten Vertrag vom 28. März 2002 verpflichtet sich die Beschwerdeführerin gegenüber der A._____ Holding AG zum Verkauf (Verpflichtungsgeschäft) der streitbetroffenen Aktien. Der Vollzug dieses Verkaufs (Verfügungsgeschäft) wird im Kaufvertrag nur umrissen. So muss der Verkauf bis spätestens am 31. Dezember 2005 vollzogen werden. Die Parteien sind frei, den Verkauf vor diesem Datum zu vollziehen. Der Kaufpreis kann überwiesen oder dem Kontokorrent belastet bzw. gutgeschrieben werden. Aus diesem Kaufvertrag und ebenso aus der Vereinbarung vom 25./26. März 2002 kann somit noch keine Aussage betreffend den Vollzug des Verfügungsgeschäfts gemacht werden. Die Dokumente zeigen einzig, dass es zum Vollzug der Übertragung der Aktien noch einer Verständigung zwischen den Parteien betreffend Zeitpunkt und Art der Zahlung bedurfte.

Insbesondere dazu, warum und wie der entsprechende Kaufpreis bezahlt worden sei, macht die Beschwerdeführerin während des gesamten Ver-

fahrens keinerlei Ausführungen und reicht keinerlei Belege ein. Sie bringt lediglich vor, dass die Kaufpreisforderung beglichen worden sei. Wäre der Kaufpreis bezahlt und überwiesen worden, wäre es für die Beschwerdeführerin ein Leichtes gewesen, diese Banküberweisung zu belegen. Auch wenn der Kaufpreis dem Kontokorrent belastet worden wäre, muss ein solches Geschäft im Verhältnis zwischen zwei selbständigen juristischen Personen auch entsprechend dokumentiert werden. Immerhin betrug der Kaufpreis Fr. 1'280'000.-. Wäre der Betrag dem Kontokorrent gutgeschrieben worden, würde sich dies in den Folgejahren in den Zinszahlungen der einen an die andere Gesellschaft – abhängig vom Kontostand – wiederspiegeln. Auch hierzu macht die Beschwerdeführerin keinerlei Ausführungen und reicht keine Belege ein. Festzuhalten ist somit, dass jegliche Belege über die Art und den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung bzw. über entsprechende Verständigungen zwischen Käufer und Verkäufer fehlen.

Das Gericht ist sich bewusst, dass eine Übertragung der Aktien grundsätzlich unabhängig von der Bezahlung des Kaufpreises erfolgen könnte, doch ist beim Ausbleiben einer Kaufpreiszahlung vor und in der Zeit nach dem 31. Dezember 2005 kaum zu vermuten, dass das Verfügungsgeschäft über die Aktien damals tatsächlich erfolgt wäre.

Die Beschwerdeführerin versucht nun die Übertragung der Aktien mit Vorlage des Entscheids des Bezirksgerichts […] zu belegen. Dieser ist im summarischen Verfahren betreffend Festsetzung klaren Rechts ergangen. Der Gesuchsteller (Z._____) und die Gesuchsgegnerinnen (A._____ Holding AG und die Beschwerdeführerin) sind sich betreffend den Sachverhalt und der rechtlichen Würdigung einig. Keiner der geltend gemachten Punkte war umstritten. Dies ist auch nicht weiter verwunderlich, da sämtliche Parteien in jenem Verfahren gleichgerichtete Interessen hatten, nämlich, dass das Bezirksgericht die Übertragung der Aktien per 31. Dezember 2005 bestätigt. Aufgrund der im Zivilprozess geltenden Dispositions- und Verhandlungsmaxime sah sich das Bezirksgericht […] in einer solchen Konstellation nicht veranlasst, sich weiter mit dem Sachverhalt und der Rechtslage auseinanderzusetzen. Dies zeigt sich auch darin, dass dem Vorbringen der Beschwerdeführerin und der A._____ Holding AG, die Aktien seien aufgrund des terminierten Indossaments spätestens per 31. Dezember 2005 ins Eigentum der A._____ Holding AG übergegangen, nicht weiter nachgegangen wurde. Das Bezirksgericht […] hat die rechtlichen Voraussetzungen eines terminierten Verfügungsgeschäfts und auch die Problematik von bedingten Indossamenten (vgl.

E. 3.3.2) in keiner Weise abgeklärt. So ist es nicht ersichtlich, aus welchen Unterlagen geschlossen werden soll, dass ein bedingtes Verfügungsgeschäft stattgefunden hat. Dass eine (terminierte) Zession, welche schriftlich zu vereinbaren gewesen wäre (vgl. Art. 165 Abs. 1 OR), stattgefunden habe, wurde von den Parteien in jenem Verfahren offenbar nicht vorgebracht. Das Bezirksgericht hätte diese Punkte zumindest eingehender prüfen müssen; es hätte dies jedenfalls dann getan, wenn sich die Parteien uneinig gewesen wären. Auch im vorliegenden Verfahren fehlen jegliche Unterlagen, welche das Vorgehen der Beschwerdeführerin im Rahmen des Verfügungsgeschäfts dokumentieren würden und im Übrigen kann – trotz den Vermerken auf den Aktienzertifikaten – aus den Unterlagen und insbesondere aus den unmissverständlichen Aussagen der Beschwerdeführerin nicht auf eine Zession geschlossen werden.

Vielmehr widersprüchlich und geradezu eigenartig erscheint im Verfahren vor dem Bezirksgericht […] das Verhalten der Beschwerdeführerin. Diese hatte zwar mit ausserordentlicher Generalversammlung vom 21. Februar 2011 ihre korrigierten Jahresrechnungen genehmigen lassen, aus dem Entscheid des Bezirksgerichts […] geht jedoch eindeutig hervor, dass in jenem Verfahren, welches knapp vier Monate nach der ausserordentlichen Generalversammlung eingeleitet worden war, noch die "alten" – unkorrigierten – Jahresrechnungen eingereicht bzw. verwendet wurden (vgl. […]). Ansonsten hätte das Gericht nicht die Korrektur der Jahresrechnungen angeordnet, sondern wäre auch auf dieses Begehren nicht eingetreten. Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, "die Beschwerdeführerin sowie die A._____ Holding AG haben damit diese nachträgliche richterliche Verpflichtung bereits vor dem Entscheid des Bezirksgerichts befolgt". Diese – nicht leicht verständliche Aussage – erklärt nicht, warum die Beschwerdeführerin anlässlich eines Zivilverfahrens nicht die gültigen (aus ihrer Sicht korrigierten), sondern "alte", nicht mehr relevante Jahresrechnungen eingereicht hat und sich gegen das Rechtsbegehren des Gesuchstellers, dessen Ziel sie bereits umgesetzt hat, nicht zur Wehr gesetzt hat. Dieses Verhalten belegt jedoch, dass das Zivilverfahren beim Bezirksgericht […] (einzig) angestrengt wurde, um einen für alle Beteiligten (Gesuchsteller und Gesuchgegnerinnen) günstigen Entscheid zu erwirken.

Auch wenn das Bezirksgericht aufgrund der konkreten Umstände – kein Begehren des Gesuchstellers war auch nur ansatzweise umstritten – unter zivilprozessualen Gesichtspunkten korrekt vorgegangen sein mag,

kann das Dispositiv jenes Entscheids aufgrund des oben Ausgeführten auf das vorliegende Verfahren keinen Einfluss haben (vgl. oben E. 1.7).

3.6 Anders als die Beschwerdeführerin vorzubringen versucht, ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 28. März 2002 noch nicht, dass die Übertragung der Aktien vor oder am 31. Dezember 2005 (spätestens jedoch vor Ablauf der Sechsjahresfrist) erfolgen würde. Dazu hätten noch die genauen Erfüllungsmodalitäten des Vertrages vereinbart und das Verfügungsgeschäft abgewickelt werden müssen. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, dem Bundesverwaltungsgericht substantiiert aufzuzeigen, dass diese Handlungen rechtzeitig – vor Entstehung der Verrechnungssteuerforderung – erfolgt sind. Die von der Beschwerdeführerin hierzu eingereichten Dokumente sind – wie aufgezeigt – unvollständig (fehlender Nachweis der Kaufpreiszahlung), zum Teil widersprüchlich (erwirktes Urteil des Bezirksgericht […]) und (wohl) auch fehlerhaft (vgl. Aktienbuch vom 31. Dezember 2005, worin nicht die Beschwerdeführerin als Verkäuferin, sondern immer noch Z._____ als Verkäufer aufgeführt ist; […]). Sie vermögen die klare Aussage der Beschwerdeführerin in ihrer E-Mail an die Vorinstanz vom 23. November 2010, wonach die Beschwerdeführerin zu jenem Zeitpunkt immer noch Eigentümerin der eigenen Aktien gewesen sei, sowie den Umstand, dass die Beschwerdeführerin über Jahre und bis zum Schreiben der ESTV vom 16. November 2010 das Halten der eigenen Aktien an die ESTV in den Formularen deklariert hat, nicht in Zweifel zu ziehen. Darüber hinaus wird aufgrund der nachgereichten Dokumente auch das Datum einer Übertragung der Aktien nicht nachvollziehbar dargelegt. Dabei geht es vorliegend nicht darum, in Abrede zu stellen, dass die Beschwerdeführerin und die A._____ Holding AG möglicherweise tatsächlich beabsichtigten, diese Aktien zu übertragen, doch erfolgte die Übertragung nicht innerhalb der Frist von Art. 4a Abs. 2 VStG, womit die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz ist daher im Ergebnis nicht zu beanstanden.

4.

4.1 Der Ablauf der Frist gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG bewirkt steuerlich eine Teilliquidation. Das zeitliche Element führt somit zu denselben Steuerfolgen wie eine Kapitalherabsetzung (E. 2.3). In diesem Sinn kann die Beschwerdeführerin aus ihren Vorbringen, eine Teilliquidation sei nie beabsichtigt gewesen und eine Entreicherung habe nicht stattgefunden, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ein Ermessensspielraum zur Berücksichtigung der weiteren Umstände ist im VStG nicht vorgesehen. Da die

Beschwerdeführerin die eigenen Aktien länger als sechs Jahre gehalten hat, sind die Voraussetzungen von Art. 4a Abs. 2 VStG erfüllt und die Verrechnungssteuerforderung ist entstanden.

4.2 Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend macht (vgl. hierzu […]), es liege ein Fall einer Stornierung oder einer Nachtragsbuchung im Sinne der Praxis der ESTV vor (E. 2.6). Da die streitbetroffenen Aktien nicht innerhalb der Sechsjahresfrist verkauft wurden, besteht – im Gegensatz zu Fällen von Storni oder Nachtragsbuchungen – kein Grund für eine Korrektur der Jahresrechnung im streitrelevanten Zeitraum und weitere Ausführungen hierzu können somit unterbleiben.

4.3 Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen am Ausgang des Verfahrens nichts zu ändern. Obwohl in gewissen Fällen auch telefonische Zusicherungen durch die Behörden – insbesondere wenn diese schriftlich belegt sind – genügen können, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen (Art. 9 BV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_728/2009 vom 15. März 2009 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1500/2006 vom 1. Oktober 2008 E. 3 [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_830/2008 vom 11. November 2009]), ist unklar, was die Beschwerdeführerin aus dem Telefonat mit B._____ von der ESTV, in welchem dieser gemäss Aussage der Beschwerdeführerin mitgeteilt haben soll, dass "wenn der Verkauf vor 2006 gewesen sei, seien ja nur die Formulare 103 falsch gewesen und entsprechend zu korrigieren", für sich ableiten möchte. Der Mitarbeiter der ESTV bestätigt nicht, dass im Falle der Beschwerdeführerin die Übertragung vor dem Jahr 2006 erfolgt sei, sondern erklärt einzig, was – wenn dem so wäre – in einem solchen Fall getan werden müsste. Wie oben gezeigt, vermag die Beschwerdeführerin jedoch nicht zu belegen, dass die Übertragung tatsächlich vor dem Jahr 2006 stattgefunden hat, und daher hat die telefonische Auskunft auf den vorliegenden Fall keinen Einfluss. Gleiches gilt für das Telefonat, welches zwischen der Beschwerdeführerin und C._____ von der ESTV betreffend eine Forderungsabtretung stattgefunden haben soll. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, wurde über die Sachlage bei der A._____ Holding AG gesprochen und die Äusserungen des Mitarbeiters der ESTV betrafen auch nur die A._____ Holding AG. Eine Bestätigung irgendwelcher Art betreffend die Verrechnungssteuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgte hingegen nicht. Die beiden Telefonate sind somit unabhängig davon, dass sie nicht (ausreichend) schriftlich belegt sind, nicht geeignet,

das Vertrauen der Beschwerdeführerin in irgendeiner Art zu schützen. Die weiteren Voraussetzungen des Vertrauensschutzes müssen folglich nicht mehr geprüft werden.

4.4 Der Vorinstanz ist schliesslich kein Vorwurf zu machen, dass sie die Beschwerdeführerin nicht bereits früher auf den Ablauf der Sechsjahresfrist aufmerksam gemacht hat und so die Verzugszinsforderung allenfalls tiefer ausgefallen wäre. Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Beschwerdeführerin alleine ist dafür verantwortlich, dass die Steuer korrekt und rechtzeitig abgerechnet wird. Sie alleine hat die Steuer- und die Verzugszinsforderung zu verantworten (vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.5).

4.5 Die von der Steuerverwaltung geltend gemachte Steuerforderung ist demnach mit Ablauf der Sechsjahresfrist entstanden und mit der von der Beschwerdeführerin am 1. Juni 2011 geleisteten Zahlung von Fr. 620'000.- erst teilweise getilgt worden. Insofern besteht kein Rückforderungsanspruch der Beschwerdeführerin und die von ihr beantragte Abtretung an die A._____ Holding AG ist nicht möglich.

5.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 14'000.- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Prozessentschädigung ist nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 14'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Prozessentschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). 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: