Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid teilweise bestätigt durch BGer mit Urteil vom 24.07.2017 (2C_843/2015)

Abteilung I
A-578/2015

Urteil vom 17. August 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ AG,
c/o …,
vertreten durch Dr. Roman J. Sieber, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG ([…]) wurde unter der Firma […] mit Handelsregistereintrag vom […] mit Sitz in […] (Sitzverlegung nach […] im Jahr […]) gegründet. Das Aktienkapital beträgt Fr. 100'000.- und ist eingeteilt in 100 Inhaberaktien zu je Fr. 1'000.-. Zweck der Gesellschaft ist gemäss Handelsregistereintrag insbesondere der Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften sowie damit verbundene Kapitalanlagen und Unternehmensfinanzierungen.

B.
Mit Formular 823B, datiert vom 9. November 2010, welches bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 23. Dezember 2010 einging, ersuchte die Gesellschaft um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung von Schweizer Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischer Kapitalgesellschaft (Durchführung des internationalen Meldeverfahrens) betreffend zukünftiger Dividenden, zu Gunsten der Muttergesellschaft (B._____ GmbH) mit Sitz in Deutschland. Die Bewilligung wurde von der ESTV mit Schreiben vom 24. Februar 2011 erteilt, wobei zusätzlich darauf hingewiesen wurde, dass ungeachtet dieser Bewilligung die einzelnen Dividendenausschüttungen mit entsprechendem Erhebungsformular zu deklarieren seien.

C.
Am 13. September 2011 deklarierte die A._____ AG mittels Formular 103 eine Dividende von Fr. 3'652'120.-, welche an der Generalversammlung vom 24. Februar 2011 beschlossen worden war. Gleichzeitig reichte die A._____ AG mit Formular 106 ein Gesuch um Meldung statt Entrichtung, datiert vom 3. Oktober 2011, bei der ESTV ein (von der ESTV als Formular 108 entgegengenommen). Beide Formulare sind am 6. Oktober 2011 bei der ESTV eingegangen.

D.
Mit Schreiben vom 3. November 2011 teilte die ESTV der A._____ AG mit, die Verrechnungssteuer werde 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig. Bis dahin sei auch das Gesuch um Meldung einzureichen. Diese Frist sei eine Verwirkungsfrist und nicht erstreckbar. Die A._____ AG habe die Formulare zu spät eingereicht, weshalb die Anwendung des Meldeverfahrens nicht mehr möglich sei. Die A._____ AG müsse somit den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 1'278'242.- unverzüglich entrichten. Zudem sei ein Verzugszins von 5% geschuldet.

E.
Die A._____ AG liess durch ihren Vertreter mit Schreiben vom 9. November 2011 vorbringen, dass die Ausschüttung der Dividende an der Generalversammlung vom 24. Februar 2011 beschlossen worden sei. Am 14. März 2011 habe der Verwaltungsrat – aufgrund eines Hinweises des deutschen Steuerberaters – die Ausschüttung der ESTV gemeldet. Dieses Schreiben müsse sich in den Akten der ESTV befinden. Erst der Steuerberater in der Schweiz habe die Gesellschaft in der Folge darauf hingewiesen, dass die entsprechenden offiziellen Formulare für die Deklaration zu verwenden seien. Weiter wurde ausgeführt, man sei sehr erstaunt, dass die ESTV auf das Schreiben vom 14. März 2011 nicht reagiert und die Einreichung der amtlichen Formulare verlangt habe.

Die ESTV teilte daraufhin am 18. November 2011 der Gesellschaft mit, Art. 3a der Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Vo-D; SR 672.913.610) halte fest, die Dividenden zahlende Gesellschaft habe die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert und innert 30 Tagen mit dem Formular 108 zu melden. Das Schreiben vom 14. März 2011, welches von der Dividendenempfängerin aus Deutschland geschickt worden sei, vermöge diese Deklaration nicht zu ersetzen. Die Durchführung des Meldeverfahrens sei daher nicht mehr möglich.

F.
Mit Valuta 8. Dezember 2011 beglich die A._____ AG unter Vorbehalt die Verrechnungssteuerschuld von Fr. 1'278'242.-. Am 9. Dezember 2011 ging sodann bei der ESTV der Antrag der Muttergesellschaft auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein. Die Rückerstattung erfolgte am 16. Dezember 2011.

In der Folge stellte die ESTV der A._____ AG Rechnung für den Verzugszins von Fr. 44'738.45 zu, berechnet für die Zeit 30 Tage nach Fälligkeit der zu versteuernden Leistung (26. März 2011) bis zum Tage der Steuerentrichtung (insgesamt 252 Tage).

G.
Mit Schreiben vom 6. Februar 2012 gelangte die A._____ AG an die ESTV und ersuchte um Erlass einer anfechtbaren Verfügung. Mit Entscheid vom 2. Dezember 2013 hielt die ESTV fest, die A._____ AG

schulde der ESTV einen Verzugszins von 5% auf der Verrechnungssteuerschuld von Fr. 1'278'242.- ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit bis zum Tage der Steuerentrichtung, ausmachend Fr. 44'738.45.

H.
Eine dagegen gerichtete Einsprache der Beschwerdeführerin wurde mit Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2014 vollumfänglich abgewiesen. Die Durchführung des Meldeverfahrens wurde verweigert und die ESTV erkannte, die Verrechnungssteuer sei zu Recht entrichtet worden und es sei ein Verzugszins in der Höhe von Fr. 44'738.45 geschuldet. Zur Begründung führte die ESTV aus, die in der Vo-D vorgesehenen Fristen zur Einreichung der Formulare seien gesetzliche Fristen und somit Verwirkungsfristen. Daher führe das unbenutzte Ablaufen der 30-tägigen Frist zur Geltendmachung des Meldeverfahrens gestützt auf die Vo-D im Sinne des Abkommens 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) dazu, dass die steuerpflichtige Person ihres Rechts zur Durchführung des Meldeverfahrens verlustig gehe.

Die ESTV führte weiter aus, die A._____ AG müsste belegen, dass das von ihr erwähnte Schreiben als Ersatz für das Formular 108 genüge und rechtzeitig bei der ESTV eingegangen sei. Dies habe sie nicht getan. Es könnte aber ohnehin nicht als Ersatz für das Formular 108 gelten, da Art. 3a Vo-D die Verwendung des amtlichen Formulars vorschreibe; zudem sei nicht die A._____ AG, sondern ihre Muttergesellschaft als Absenderin auf einer Kopie des Schreibens aufgeführt. Auch dies entspreche nicht den gesetzlichen Vorgaben.

Weiter habe die A._____ AG, indem sie gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer ([Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]) der Empfängerin der steuerbaren Leistung die zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs notwendige Bescheinigung ausgestellt habe, die Verrechnungssteuerpflicht anerkannt und es könne nicht mehr von einer "unter Vorbehalt" entrichteten Steuer gesprochen werden.

Schliesslich widerspreche das Vorgehen auch nicht dem DBA-D. Dieses lasse es zu, dass die Steuer zuerst erhoben und später in einem zweiten Schritt rückerstattet werde. Den Entscheid, auf welche Art die Entlastung

der Steuer erfolgen soll, überlasse das DBA-D dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten.

I.

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die A._____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 27. Januar 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Sie beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, das Meldeverfahren sei zu genehmigen und die Verzugszins-Rechnung der ESTV, datiert vom 15. Dezember 2011, sei aufzuheben. Eventualiter sei die Sache zu diesem Zweck an die Vorinstanz zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Die Beschwerdeführerin bringt dabei vor, gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA-D dürften Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig sei, nicht besteuert werden. Eine Erhebung der Verrechnungssteuer wäre damit bereits von vornherein verboten. Die Erhebung von Verzugszinsen in der Höhe von 5% sei mit dem Abkommensziel jedoch sicher nicht zu vereinbaren. Die Beschwerdeführerin habe im Übrigen nicht auf das Meldeverfahren verzichtet. Ihr Vorbehalt bei der Zahlung der Verrechnungssteuer sei nach wie vor gültig. Weiter gehe aus Art. 3a Abs. 1 Vo-D nicht hervor, dass die darin enthaltene Frist eine Verwirkungsfrist sei. Zudem beträfen die von der ESTV zitierten Bundesgerichtsurteile andere Staatsverträge. Vielmehr sei ein Nachreichen der Formulare zulässig und die Anwendung des Meldeverfahrens nicht verwirkt. Zum Schreiben vom 14. März 2011 bringt die Beschwerdeführerin vor, dass dessen Eingang bei der ESTV nicht belegt werden müsse, da diese gar nicht vorbringe, sie hätte das Schreiben nicht erhalten. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin seien absolut plausibel. Zum Versandvorgang habe der deutsche Steuerberater zusätzlich eine eidesstattliche Erklärung abgegeben. Inhaltlich genüge das Schreiben als Ersatz für das amtliche Formular. Die Einwendungen gegen Inhalt und Form seien überspitzt formalistisch. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund der plötzlich und unangekündigt vorgenommenen Praxisverschärfung mit Bezug auf das Meldeverfahren in internationalen Verhältnissen.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. März 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. Sie führt dazu nochmals aus, dem DBA-D könne kein Anspruch auf Durchführung eines Meldeverfahrens entnommen werden und die Erhebung eines Verzugszinses widerspreche dem DBA-D nicht. Die 30-tägige Frist stelle eine Verwir-

kungsfrist dar, und da die Steuer fällig geworden sei, habe auch der Zinsenlauf begonnen. Zudem macht die ESTV weitere Ausführungen zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 14. März 2011.

K.
Mit Replik vom 10. April 2015 nimmt die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung der Vorinstanz und bekräftigt nochmals ihre Standpunkte. Die Vorbringen der Vorinstanz seien nicht geeignet, die Auferlegung der Verzugszinsen im vorliegenden Fall zu rechtfertigen. Die Weigerung der ESTV, das Meldeverfahren zuzulassen, verstosse gegen Art. 10 Abs. 3 DBA-D, bringe Art. 16 Abs. 2 VStG auf einen Fall zur Anwendung, der davon nicht erfasst sein könne, verkenne die Bedeutung der erteilten Bewilligung und erweise sich im vorliegenden Fall als überspitzt formalistisch, womit Art. 29 BV missachtet werde.

L.
Mit Schreiben vom 13. Mai 2015 verzichtet die Vorinstanz auf weitere Ausführungen.

Auf die übrigen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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 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 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, muss nachfolgend nicht entschieden werden, da die angefochtene Verfügung vom 2. Dezember 2013 als Rechtsmittel die Einsprache nannte und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; Urteil des BVGer A-8777/2010 vom 14. Dezember 2011 E. 1.1 mit Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI/MATTHIAS ERIK VOCK, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.],

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend: IStR-Kommentar], Vor Art. 10-12 OECD-Musterabkommen N. 78). Als Adressatin des Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2 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, 2. Aufl. 2013, 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 ([statt aller] BVGE 2009/61 E. 6.1 mit Verweis auf BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1 Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen hat (BVGE 2011/13 E. 15.4, Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 2.1, A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 N. 2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 381 ff.).

2.2

2.2.1 Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (im Bund in aller Regel an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie – das heisst die wichtigen Regelungen – im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 BV; BGE 134 I 322 E. 2.4 und 2.6.3, 133 II 331 E. 7.2.1; [statt vieler] Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 2.2, A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 407).

2.2.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle). Der Umfang der Kognition hängt dabei davon ab, ob es sich um eine unselbständige oder aber um eine selbständige Verordnung handelt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.177 ff.). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (und nicht wie selbständige Verordnungen direkt auf der Verfassung beruhen), prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat. Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-573/2013 vom 29. November 2013 E. 4.3 [teilweise veröffentlicht in BVGE 2013/54]). Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Die Zweckmässigkeit hat es hingegen nicht zu beurteilen (BGE 136 II 337 E. 5.1 mit Hinweisen; Urteile des

BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2.3, A-573/2013 vom 29. November 2013 E. 4.3).

2.2.3 Die vorfrageweise Feststellung einer Gesetz- oder Verfassungswidrigkeit führt indes nicht zur Aufhebung einer bundesrätlichen Verordnung, sondern zur Nichtanwendung der entsprechenden Bestimmung und zur Aufhebung der darauf gestützten Verfügung (BGE 107 Ib 243 E. 4b in fine; Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.179a).

2.3

2.3.1 Gesetze (und andere Rechtssätze) sind auszulegen. Ausgangspunkt bildet dabei der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit den anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und hat nur dann allein auf den Wortlaut abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 und 139 II 404 E. 4.2 mit Hinweisen).

2.3.2 Gesetzliche Fristen sind ihrer Natur nach Verwirkungsfristen. Verwirkung bedeutet, dass ein materielles oder prozessuales Recht untergeht, wenn die erforderliche Handlung nicht innerhalb der Frist durch die Berechtigten oder Verpflichteten vorgenommen wird. Behörden und Beschwerdeinstanzen können diese Fristen somit weder abändern oder unterbrechen noch erstrecken. Sie sind stets von Amtes wegen zu berücksichtigen. Eine Hemmung von Verwirkungsfristen ist nur in Ausnahmefällen vorgesehen (vgl. Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.6.1 mit Hinweisen). Demgegenüber handelt es sich bei den in Regelungen unterer Rechtsetzungsstufen – wie zum Beispiel Verordnungen – festgelegten Fristen regelmässig nicht um Verwirkungs-, sondern um blosse Ordnungsfristen, welche den Charakter einer reinen Ordnungsvorschrift aufweisen. Sie sollen den geordneten Verfahrensgang gewährleisten, sind aber nicht mit Verwirkungsfolgen verbunden. Ordnungsfristen sind freilich nicht völlig bedeutungslos; ihre Nichtbeachtung kann durchaus Rechtsnachteile nach sich ziehen und beispielsweise eine Rechtsverweigerung beziehungsweise Rechtsverzögerung zur Folge haben (vgl. Urteil des BVGer A-

1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 3.6.2; gleich auch bereits BGE 108 Ia 165 E. 2b).

Verwirkungsfristen müssen aus Gründen der Rechtssicherheit und weil sie empfindlich in die Rechtsstellung des Betroffenen eingreifen – beispielsweise im Sozialversicherungsrecht – in der Regel auf Gesetzesstufe verankert werden (vgl. ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, AJP 1995, S. 47 ff., S. 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 795 ff.; BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN [FABIA BOCHSLER], in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 22 N. 3 f.; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit Administratif, Vol. II, 3. Aufl. 2011, S. 102 ff.). Die Statuierung von Verwirkungsfristen auf Verordnungsstufe ist freilich nicht ausgeschlossen (zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 2.4.2).

Welche Bedeutung einer Frist zukommt, ist durch Auslegung zu ermitteln (vgl. Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 2.4.2, A-3454/2010 vom 19. August 2011 E. 2.3.1 mit Hinweis; GADOLA, a.a.O., S. 47 ff., 56; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 795 ff.; MOOR/POLTIER, a.a.O., S. 103 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer B-2616/2013 vom 11. September 2014 E. 3.1). Das Bundesgericht geht in der Regel dann von einer Verwirkung aus, wenn aus Gründen der Rechtssicherheit oder der Verwaltungstechnik die Rechtsbeziehungen nach Ablauf einer bestimmten Frist endgültig festgelegt werden müssen, ohne dass sie durch eine Unterbrechungshandlung verlängert werden kann (vgl. BGE 125 V 262 E. 5a mit Hinweis; Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.2).

2.4

2.4.1 Doppelbesteuerungsabkommen gelten als völkerrechtliche Verträge im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990). Sie sind demzufolge – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1; BVGE 2010/64 E. 4.2) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen.

2.4.2 Ein in Kraft stehender Vertrag bindet gemäss Art. 26 VRK die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Dieser Grundsatz gebietet die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen

freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Rechtsmissbrauchsverbot einschliesslich des Verbots des venire contra factum proprium (Urteil des BGer 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1 mit Hinweisen).

2.4.3 Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4; JEAN-MARC SOREL, in: Corten/Klein [Hrsg.], Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaire article par article, 3 Bände, Brüssel 2006, N. 8 zu Art. 31 VRK; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte, Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327; zum Ganzen auch RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER, IStR-Kommentar, Einleitung N. 96 ff.).

2.4.4 Wie die inhaltlichen Normen von Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden, bestimmt sich grundsätzlich nach nationalem Verfahrensrecht. Enthält das Abkommen selbst einschlägige Verfahrensrechtsregelungen, gehen diese vor (MICHAEL BEUSCH, IStR-Kommentar, Einleitung N. 238). In unilateralem Verfahrensrecht im Kontext eines Staatsvertrages vorgesehene Fristen sind deshalb grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. RENÉ MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 469 ff. [nachfolgend: Fallstricke], S. 491 ff.). Nationales Verfahrensrecht darf dabei freilich materielles Staatsvertragsrecht nicht vereiteln (MICHAEL BEUSCH/MARTIN ZWEIFEL, Zum Verhältnis von nationalem Verfahrensrecht und materiellem Staatsvertragsrecht, Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, 2012, S. 50 ff., S. 68 ff.).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen (Dividenden) entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

3.1.1 Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege. Sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar von Gesetzes wegen. Ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung bleibt damit eine Veranlagung (vgl. Urteil des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Art. 12 N. 1; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 12 Abs. 1 N. 2.1). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteil des BVGer A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.2 und E. 2.4; PFUND, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N. 2.2).

Der Begriff "Steuerforderung" gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG ist gestützt auf das allgemeine Steuererhebungskonzept sowie die gesetzlich vorgesehenen Bemessungsregeln als Geldforderung zu verstehen (vgl. Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.1.2; schon PFUND, a.a.O., VStG Einl. N. 5; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II Rz. 774; a.M. wohl MATTEOTTI, Fallstricke, S. 505).

3.1.2 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). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.1 mit Hinweis). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.3).

3.1.3 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nach-

folgend Untergang], S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 22).

3.1.4 Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt und beträgt seit 1. Januar 1997 5% (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern, SR 642.212).

3.2 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-633/2010 vom 25. August 2010, E. 2.1.2; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 32 N. 4 f.). Gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip darf die ESTV vom Steuerpflichtigen erwarten, dass er seine Pflichten kennt und korrekt einhält (vgl. MARKUS KÜPFER, VStG-Kommentar, Art. 38 N. 9). Die Steuerbehörde ist zudem nicht verpflichtet, fortlaufend und lückenlos den Inhalt aller Steuerakten zu prüfen (vgl. Urteil des BGer 2A.249/2003 vom 14. Mai 2004 E. 4.2; Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 3.1.3.3, A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.5).

3.3 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, falls 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 grundsätzlich 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). 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 BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 3.2 f., 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/SONJA BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 63 f.).

3.4

3.4.1 Im grenzüberschreitenden Kontext zu beachten ist vor allem 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 (Bundesbeschluss 1951; 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, Der Schweizer Treuhänder 2011, S. 77 ff.). Gemäss Art. 3 Abs. 1 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; BAUER-BALMELLI/VOCK, IStR-Kommentar, Vor Art. 10-12 OECD-Musterabkommen N. 81 ff.).

3.4.2 Im Zusammenhang mit dem DBA-D besteht die Möglichkeit zur Anwendung des Meldeverfahrens für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen schon etwas länger. Die Vo-D wurde ebenfalls gestützt auf den Bundesbeschluss 1951 vom Bundesrat erlassen und regelt in Art. 3 und 3a

das Meldeverfahren. Die Vo-D geht als lex specialis der Steuerentlastungsverordnung vor, wobei sich die in den Verordnungen geregelten Meldeverfahren im Wesentlichen entsprechen (MATTEOTTI, Fallstricke, S. 475).

3.4.3 Konkret sieht das DBA-D – in der für den vorliegenden Fall relevanten Fassung – 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% (seit 21. Dezember 2011 Reduktion auf 10% sowie neuer Wortlaut) des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (Art. 10 Abs. 3 DBA-D).

3.4.4 Die in Art. 10 Abs. 3 DBA-D vorgesehene Entlastung von Steuern von Dividenden wird von schweizerischer Seite durch volle oder teilweise Erstattung der Verrechnungssteuer gewährt, wobei das Meldeverfahren für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen vorbehalten wird (Art. 1 Abs. 1 Vo-D).

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). Das Gesuch um Erteilung einer Bewilligung zur Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer ist vor Fälligkeit der Dividende mit dem amtlichen Formular einzureichen. Steht fest, 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 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).

3.4.5 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; Formular 108). Verfügt 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). 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. BAUER-BALMELLI/VOCK, IStR-Kommentar, Vor Art. 10-12 OECD-Musterabkommen N. 77).

3.5 In Art. 28 DBA-D ist das Rückerstattungsverfahren ausdrücklich vorbehalten. So wird gemäss Abs. 1 das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch das Abkommen nicht berührt, falls in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben werden. Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird (Art 28 Abs. 2 DBA-D). Insofern besteht im DBA-D – im Gegensatz zu anderen Staatsverträgen – von vornherein und schon aus diesem Grund keine Ungewissheit über die Zulässigkeit des Rückerstattungsverfahrens (vgl. BAUER-BALMELLI/VOCK, IStR-Kommentar, Vor Art. 10-12 OECD-Musterabkommen N. 73 f.; MATTEOTTI, Fallstricke, S. 489). Mit anderen Worten dürfen die Vertragsstaaten die Quellensteuer (in der Schweiz die Verrechnungssteuer) zunächst nach nationalem Recht in voller Höhe einbehalten. Das Abkommen setzt insoweit keine Schranken (vgl. HEIKO KUBAILE, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz – Kommentar, Köln 1981/2012, DBA Lfg. 36 – Juni 2012, Art. 28 N. 22 ff.). Immerhin wurde im Protokoll zum DBA-D (in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992) zu Art. 10 Abs. 3 vereinbart, dass jeder Vertragsstaat ein Verfahren dafür schaffen wird, dass bei Dividenden, die nach Art. 10 Abs. 3 keiner Steuer unterliegen, die Zahlung ohne Steuerabzug erfolgen kann. Die Schweiz ist dieser Vereinbarung mit der Schaffung des Meldeverfahrens gemäss Vo-D nachgekommen. Dies schliesst die Anwendung des Rückerstattungsverfahrens jedoch nicht aus.

3.6 Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen ([statt vieler] BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteil des BVGer A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.4).

4.

Im vorliegenden Fall ist insbesondere zu entscheiden, ob die in Art. 3a Vo-

D festgesetzte Frist von 30 Tagen eine Verwirkungsfrist darstellt und ob somit bei verspäteter Meldung das Recht zur Durchführung des Meldeverfahrens verwirkt und ein Verzugszins zu erheben ist.

4.1 Diese Fragen stellten sich bereits in anderen Verfahren. Dabei ging es jedoch um das Verhältnis zwischen der Steuerentlastungsverordnung und Art. 15 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft (EG) über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBStA, SR 0.641.926.81). Das Bundesgericht und das Bundesverwaltungsgericht haben dabei unter anderem bereits entschieden (vgl. Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015, A-633/2010 vom 25. August 2010 bestätigt durch Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19 Januar 2011, vgl. auch noch Urteil des BGer 2C_176/2012 vom 18. Oktober 2012 [teilweise publiziert in BGE 138 II 536] insb. E. 6; BAUER-BALMELLI/VOCK, IStR-Kommentar, Vor Art. 10-12 OECD-Musterabkommen N. 88 f. mit Hinweisen; im Übrigen auch noch [ohne Zusammenhang mit dem ZBStA] für das nationale Meldeverfahren Urteile des BVGer A-1405/2014 vom 31. Juli 2015, A-1878/2014 vom 28. Januar 2015),

– dass das Verfahren der Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 ZBstA grundsätzlich Sache der Vertragsstaaten bleibe und damit das Rückerstattungsverfahren zulässig sei,

– dass gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung der Steuerpflichtige innert 30 Tagen die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert mit Formular 108 der ESTV zu melden habe,

– dass es sich bei der 30-tägigen Frist um eine gesetzliche Frist handle, welche ihrer Natur nach eine Verwirkungsfrist darstelle (ausführlich dazu Urteil des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 6),

– dass mit der Delegationsnorm von Art. 1 und 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesbeschlusses 1951 eine genügende Grundlage für die Steuerentlastungsverordnung bestehe und dem Bundesrat ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt worden sei (vgl. Urteil des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 5, insb. 5.2 in fine).

4.2 Der Bundesrat hat die Vo-D gestützt auf den Bundesbeschluss 1951 erlassen. Das in der Vo-D geregelte Meldeverfahren entspricht im Wesentlichen jenem der Steuerentlastungsverordnung (vgl. MATTEOTTI, Fallstricke, S. 475). Aufgrund des (nahezu) identischen Wortlauts von Art. 3a Vo-D und Art. 5 Steuerentlastungsverordnung kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bundesrat bei Erlass der Verordnungen eine unterschiedliche Anwendung des Meldeverfahrens beabsichtigt hätte. Auch andere für das vorliegende Verfahren relevante Unterschiede zwischen den Verordnungen liegen – entgegen den Einwänden der Beschwerdeführerin – nicht vor. Insofern ist kein Grund ersichtlich, warum die für die Steuerentlastungsverordnung geltende Rechtsprechung im vorliegenden Fall nicht auch für die Vo-D zu beachten wäre.

Mit dem Bundesbeschluss 1951 besteht somit auch für den Erlass der Vo-D eine genügende gesetzliche Grundlage und der Bundesrat hat von dem ihm eingeräumten Ermessensspielraum Gebrauch gemacht, diesen jedoch nicht überschritten. Die Auslegung von Art. 3a Abs. 1 Vo-D ergibt, insbesondere unter Berücksichtigung der Funktion bzw. des Systems der Verrechnungssteuer und des Gebots der Rechtssicherheit, dass es sich auch bei der dort statuierten 30-tägigen Frist um eine Verwirkungsfrist handelt. Dieses Ergebnis widerspricht weder den verfassungsrechtlichen Grundsätzen noch vereitelt es Staatsvertragsrecht (E. 2.4.4) oder ist es überspitzt formalistisch (vgl. Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 3.2.4; Urteil des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 6.7). Nach Ablauf der Frist ist die Durchführung des Meldeverfahrens nicht mehr möglich. Die Steuerforderung wird 30 Tage nach Entstehung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG) und ein Verzugszins ist für die Zeit ab Fälligkeit bis zur Entrichtung der Steuer geschuldet (E. 3.1.3).

5.
Zu prüfen ist nachfolgend, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, das Meldeverfahren anzuwenden, und ob sie allenfalls einen Verzugszins entrichten muss.

5.1 Erstellt und unbestritten ist, dass die ESTV der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 24. Februar 2011 eine mit Formular 823B beantragte Grundbewilligung im Sinne Art. 3 Vo-D ausgestellt hat, Dividenden an ihre Muttergesellschaft in Deutschland, welche an den Aktien der Gesellschaft das Recht zur Nutzung hat, entsprechend den Bestimmungen von Art. 10 Abs. 3 DBA-D, ungekürzt zu entrichten und zu melden. Gleichentags hat

die Generalversammlung der Beschwerdeführerin eine Dividendenausschüttung von Fr. 3'652'120.- beschlossen. Unbestritten ist auch, dass die Beschwerdeführerin diese Dividendenausschüttung nicht innert 30 Tagen mit dem amtlichen Formular (Nr. 108) bei der ESTV gemeldet hat. Diese geschah – zusammen mit dem Formular 103 – erst am 6. Oktober 2011 (Datum des Eingangs bei der ESTV).

5.2 Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, ihre Muttergesellschaft habe mit einem Schreiben vom 14. März 2011 die Dividendenausschüttung aus wesentlicher Beteiligung unter ausdrücklichem Hinweis auf die Bewilligung vom 24. Februar 2011 gemeldet. Weiter bringt sie vor, die ESTV habe nie explizit dazu Stellung genommen, ob das Schreiben vom 14. März 2011 bei ihr innert Frist eingegangen sei. Trotzdem verweise die ESTV direkt auf die bei der Beschwerdeführerin liegende Beweislast.

Es ist in einem ersten Schritt auf diese Schreiben einzugehen und danach – falls notwendig – noch auf die Folgen der verspäteten Einreichung der amtlichen Formulare im Oktober 2011.

5.2.1 Betreffend Eingang des Schreibens erscheint es tatsächlich nicht leicht nachvollziehbar, warum eine klare Stellungnahme der ESTV – anscheinend – erst in ihrer Vernehmlassung vom 16. März 2015 (S. 7) erfolgte und nicht bereits in einem früheren Verfahrensstadium. Immerhin stellt die ESTV in der Stellungnahme jedoch klar, dass sie erst mit Schreiben vom 9. November 2011 Kenntnis vom Schreiben vom 14. März 2011 erlangt habe. Das Schreiben befindet sich auch nicht (bzw. nur als später zugesandte Kopie) in den Akten und es kann im Übrigen nicht davon ausgegangen werden, die ESTV habe den Eingang des Schreibens willentlich verschwiegen. Somit obliegt die Beweislast dafür, dass das Schreiben innert der 30-tägigen Frist von Art. 3a Abs. 1 Vo-D bei der ESTV eingegangen bzw. der Schweizerischen Post rechtzeitig übergeben worden ist (vgl. Art. 21 Abs. 1 VwVG), bei der Beschwerdeführerin (E. 3.6). Dieser Beweis des (rechtzeitigen) Zugangs gelingt der Beschwerdeführerin jedoch nicht. So versichert zwar ihr deutscher Steuervertreter eidesstattlich, dass das Schreiben rechtzeitig aufgegeben wurde. Dies geschah jedoch unbestrittenermassen in Deutschland bei der deutschen Post. Da das Gesetz aber ausdrücklich die Übergabe an die Schweizerische Post verlangt, müsste dieser Vorgang bewiesen werden (z.B. mittels Sendungsverfolgung). Dafür ist die eidesstattliche Versicherung oder auch eine entsprechende Aussage des deutschen Steuerberaters betreffend die Vorgänge in München nicht tauglich; dessen angebotene Befragung kann daher schon aus diesem

Grund unterbleiben. Alleine eine grosse Wahrscheinlichkeit bzw. plausible Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin genügen hierfür nicht. Bereits aus diesem Grund kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin innert der 30-tägigen Frist die Ausrichtung der Dividende der ESTV gemeldet hat, sondern diese Meldung erst im Oktober 2011 erfolgt ist.

5.2.2 Obwohl sich damit weitere Ausführungen zum Inhalt des Schreibens erübrigen würden, kann der Vollständigkeit halber auch erwähnt werden, dass es fraglich ist, ob das hier streitbetroffene Schreiben als Meldung im von der Vo-D verlangten Sinne gelten könnte, wenn es rechtzeitig der ESTV zugegangen wäre. Gemäss Art. 3a Abs. 1 Vo-D hat nämlich die Dividenden zahlende schweizerische Gesellschaft die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert und innert 30 Tagen mit Formular 108 zu melden. Mit diesem Formular bestätigt die Dividenden zahlende Gesellschaft mit rechtsverbindlicher Unterschrift unter anderem, dass die im Formular erwähnte Empfängerin der Dividende Inhaberin der Beteiligungsrechte der Unterzeichnenden sei und dass diese ihren Gewinnanspruch geltend gemacht habe. Da sich das Verfahren bei der Meldung immer noch im Stadium der Steuerentrichtung (oder eben -meldung) befindet, kann diese Bestätigung auch einzig von der in der Schweiz steuerpflichtigen Person abgegeben werden. Der im Ausland ansässige Leistungsempfänger ist in das Verfahren nicht involviert. Er profitiert (einzig) davon, dass er die ungekürzte Leistung des Leistungserbringers erhält.

Das streitbetroffene Schreiben wurde von der B._____ GmbH (mit Sitz in Deutschland) und nicht von der Beschwerdeführerin unterzeichnet. Auch wenn die B._____ GmbH die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin ist, gilt es bei solchen Erklärungen die Eigenständigkeit einer jeder juristischen Person zu beachten. So steht etwa im Raum, ob die Muttergesellschaft – ohne entsprechende Vollmacht – eine Meldung im Sinne von Art. 3a Abs. 1 Vo-D abgeben kann. Im Übrigen hätte die ESTV – wäre das Schreiben tatsächlich bei ihr eingegangen – aufgrund des im Bereich der Verrechnungssteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips auch keine Pflicht gehabt, die – so gesehen unzureichende – Meldung der B._____ GmbH bei der Beschwerdeführerin zu beanstanden (vgl. E. 3.2).

5.2.3 Als Zwischenresultat steht somit fest, dass die Beschwerdeführerin die Dividende erst nach Ablauf der 30-tägigen Frist von Art. 3a Abs. 1 Vo-D bei der ESTV deklariert und gemeldet hat. Die amtlichen Formulare gingen bei der ESTV am 6. Oktober 2011 ein.

5.3 Die verspätete Meldung bedeutet für die Beschwerdeführerin, dass sie ihr Recht zur Anwendung des Meldeverfahrens verwirkt hat. Die Steuerforderung ist entstanden und nach deren Fälligkeit sind Verzugszinsen geschuldet (E. 4.2). Daran vermögen auch die übrigen – durch die bisherigen Ausführungen noch nicht entkräfteten – Einwände der Beschwerdeführerin nichts zu ändern.

5.3.1 Fehl geht die Beschwerdeführerin – jedenfalls in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation – mit dem Vorbringen, es sei gar keine Verrechnungssteuerforderung entstanden. Denn selbst wenn es "kollisionsrechtliche Steuerbefreiungen" (BEUSCH, Untergang, S. 51) geben sollte, wie dies von Teilen der Lehre für Art. 15 ZBStA geltend gemacht wird (vgl. die Nachweise bei BEUSCH/ZWEIFEL, a.a.O., S. 70 f.; vgl. derlei verneinend aber Urteil des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 7.1), lässt Art. 28 DBA-D keinen Zweifel daran, dass es den Vertragsstaaten im Rahmen von Art. 10 DBA-D erlaubt ist, eine Besteuerung an der Quelle mit anschliessender Rückerstattung in der Höhe der im DBA vereinbarten Sätze vorzusehen. Das DBA-D schränkt das innerstaatliche Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer – so auch die Erhebung von Verzugszinsen bei verspäteter Entrichtung der Verrechnungssteuer – nicht ein (E. 3.5). Das Protokoll zum DBA verbietet derlei ebenfalls nicht. Die Schweiz ist der Vereinbarung im Protokoll mit Erlass der Vo-D und der Schaffung des Meldeverfahrens nachgekommen, knüpfte die Anwendung des Meldeverfahrens aber an die (zwingende) Einhaltung der 30-tägigen Meldefrist. Auch dies steht im Einklang mit dem DBA. Alle hiergegen gerichteten Vorbringen der Beschwerdeführerin zielen ins Leere.

Im Rahmen dieses – durch das DBA-D nicht eingeschränkten – Verfahrens der Erhebung der Verrechnungssteuer wird ein Verzugszins von 5% erhoben. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin hat die Höhe des Verzugszinses (5%) – auch unter Berücksichtigung des aktuellen Zinsumfelds – nicht einen "geradezu fiskalischen Charakter". Vielmehr muss ein Verzugszins von 5% in der Schweiz als üblich angesehen werden. So hat der Gesetzgeber beispielsweise auch in Art. 73 Abs. 1 (Zinsen) und Art. 104 Abs. 1 OR (Verzugszinsen) einen Satz von 5% für Zinszahlungen im Obligationenrecht festgelegt. Diese berücksichtigend kann dem Eidgenössischen Finanzdepartement nicht vorgehalten werden, sich bei Erlass der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (vgl. E. 3.1.4) nicht an die ihr durch das Gesetz im formellen Sinne (Art. 16 Abs. 2 VStG) eingeräumte Befugnis gehalten zu haben. Die Verzugszinsregelung ist daher für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich (Art. 190 BV;

E. 2.2.2; auch Urteil des BVGer A-1405/2014 vom 31. Juli 2015 E. 3.2.3 und 5.5.2).

5.3.2 Die Beschwerdeführerin erwähnt schliesslich eine Praxisänderung der ESTV bei der Behandlung von verspätet eingegangenen Meldungen betreffend Dividendenausschüttungen. Um daraus allenfalls etwas zu ihren Gunsten ableiten zu können (Schutz von Treu und Glauben etc.), wäre es an der Beschwerdeführerin zu belegen, dass früher eine andere Behördenpraxis galt, bzw. dass es zu eine Praxisänderung kam (vgl. Urteile des BVGer A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 2.5, 7.2 und insb. 7.2.4.5; A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 6.5). Da die Beschwerdeführerin ihre Vorbringen nicht substantiiert, vermag sie diesen Beweis von vornherein nicht zu erbringen.

5.3.3 Am Ausgeführten ändert nichts, dass der schweizerische Gesetzgeber möglicherweise eine neue Regelung betreffend Verzugszinsen im (nationalen und internationalen) Meldeverfahren schaffen möchte (vgl. 13.479 – Parlamentarische Initiative: Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer), welche unter Umständen gar rückwirkend anzuwenden sein könnte. Falls sich durch diese neuen Regelungen an den geschuldeten Verzugszinsen der Beschwerdeführerin etwas ändern sollte, muss in gegebenem Zeitpunkt die ESTV das Entsprechende veranlassen. Auf das vorliegende Urteil vermag die potentiell anstehende Rechtsänderung jedoch keine Vorwirkung entfalten.

5.4 Die Berechnung der Verzugszinsforderung ist schliesslich zu Recht unbestritten. Das Gericht kann zudem in den Akten keinen Grund für eine Beanstandung erkennen.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass die Anwendung des Meldeverfahrens zu Recht verweigert wurde, die Verzugszinsen im Betrag von Fr. 44'738.45 geschuldet sind und die Beschwerde damit abzuweisen ist.

6.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen

(vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von dieser geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	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: