**Bundesverwaltungsgericht**

**Tribunal administratif fédéral**

**Tribunale amministrativo federale**

**Tribunal administrativ federal**

Abteilung I
A-633/2010
{T 0/2}

# Urteil vom 25. August 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch,
Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

**A._____AG**,
Beschwerdeführerin 1,

und

**B._____Ltd.**, Irland,
Beschwerdeführerin 2,

beide vertreten durch (...)

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; Meldeverfahren, ZBStA

## Sachverhalt:

**A.**
Die A._____AG bezweckt die Entwicklung und Fabrikation sowie den Handel mit Produkten aller Art. Sie wurde bis am 2. Januar 2006 durch die X._____BV gehalten. Mit Vertrag vom 2. Januar 2006 verkaufte diese die Beteiligung an der A._____AG der B._____Ltd, Irland. Die Aktionäre der A._____AG beschlossen an der Generalversammlung vom 25. Juni 2007 für das Geschäftsjahr vom 1. April 2006 bis 31. März 2007 per 25. September 2007 eine Dividende im Umfang von Fr. 14 Mio. auszurichten.

**B.**
Mit Schreiben vom 18. September 2007 reichte die A._____AG bei der Eigenössischen Steuerverwaltung (ESTV) das Formular 823B „Gesuch um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung von schweizerischen Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft“ ein. Am 5. Februar 2008 teilte die ESTV der A._____AG mit, ihr Gesuch werde abgewiesen, da die B._____Ltd. nicht die effektive Endbegünstigte der Dividenden sei. Aufgrund ungenügender Eigenfinanzierung der B._____Ltd. könne das zur Inanspruchnahme der Abkommensvorteile erforderliche Nutzungsrecht nicht zuerkannt werden. Die Dividenden, die an die B._____Ltd. entrichtet würden, unterlägen deshalb der Verrechnungssteuer zum vollen Satz von 35%.

**C.**
Am 8. April 2008 präzisierte die A._____AG ihr Gesuch und beantragte, es sei ihr für die Dividendenzahlungen an die B._____Ltd. das Meldeverfahren für die Dauer von drei Jahren rückwirkend seit dem 2. Januar 2008 zu bewilligen. Nach einer Besprechung bei der ESTV vom 17. Juni 2008 reichte die A._____AG am 21. November 2008 eine Ergänzung zu ihrem Gesuch zusammen mit den Formularen 823C („Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält“), 103 („Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheinen“) und 108 („Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft“) ein.

**D.**
Nach einer weiteren Besprechung erliess die ESTV am 20. August 2009 auf Verlangen der A._____AG einen anfechtbaren Entscheid. Die ESTV erkannte insbesondere, dass die A._____AG ihr Fr. 4'900'000.-- Verrechnungssteuer schulde. Die Verrechnungssteuerpflicht könne nicht im Meldeverfahren erfüllt werden. Gegen diesen Entscheid erhoben die A._____AG und die B._____Ltd. am 21. September 2009 gemeinsam Einsprache. Sie verlangten u.a. die Aufhebung des Entscheids und die Feststellung, dass die A._____AG ihre Verrechnungssteuerpflicht in der Höhe von Fr. 4,9 Mio. (35% von Fr. 14 Mio.) im Betrag von Fr. 3,5 Mio. durch Meldung und im Umfang von Fr. 1,4 Mio. durch Entrichtung erfüllen könne. Im Weiteren sei der B._____Ltd. der Betrag von Fr. 1,4 Mio. umgehend zurückzuerstatten.

**E.**
Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2009 wies die ESTV die Einsprache der A._____AG ab, soweit sie darauf eintrat. Sie erkannte, die A._____AG habe ihr Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 4'900'000.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 25. Oktober 2007 zu entrichten. Diesen Einspracheentscheid eröffnete die ESTV der A._____AG, nicht aber der B._____Ltd. Zur Begründung ihres Entscheids hielt die ESTV im Wesentlichen fest, die in Frage stehende Dividende von Fr. 14 Mio. sei am 25. September 2007 fällig geworden. Unbestrittenermassen habe die A._____AG das diese Dividende betreffende Formular 108 erst am 21. November 2008 eingereicht. Damit habe sie die 30-tägige Frist nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (SR 672.203; nachfolgend Steuerentlastungsverordnung) um mehr als ein Jahr überschritten. In der Folge könne das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommen. Die A._____AG habe somit die Verrechnungssteuer im vollen Betrag von Fr. 4'900'000.-- zu entrichten. Im Weiteren stehe die Frage der Rückerstattung verfahrensrechtlich nur insoweit in einem Zusammenhang mit der Steuererhebung, als bei der Prüfung des Meldeverfahrens auch die Rückerstattungsberechtigung geklärt werden müsse. Da im vorliegenden Fall das Meldeverfahren aber bereits aus formellen Gründen zu verweigern sei, fehle ein solcher Zusammenhang. Ein allfälliger Anspruch der B._____Ltd. auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bilde nicht Gegenstand des

vorliegenden Verfahrens. Die diesbezüglichen Begehren seien hier nicht zu behandeln.

**F.**
Am 1. Februar 2010 führten die A._____AG (Beschwerdeführerin 1) und die B._____Ltd. (Beschwerdeführerin 2) gegen den Einspracheentscheid je separat Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

**F.a** Die Beschwerdeführerin 1 stellte folgende Anträge: „(1) Der Entscheid der Vorinstanz vom 15. Dezember 2009 betreffend Verrechnungssteuer sei vollumfänglich aufzuheben. (2) Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin ihrer Verrechnungssteuerpflicht im Umfang von 35% auf der Dividende vom 25. September 2007 (Fr. 14 Mio.) wie folgt nachzukommen habe: a) Im Umfang von 25% (Fr. 3,5 Mio.) sei das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer rückwirkend per 18. September 2007 zu bewilligen. (b) Im Umfang von 10% (Fr. 1,4 Mio.) sei die Verrechnungssteuer zu entrichten (Sockelsteuer gemäss DBA-IRL). Diese sei der B._____Ltd. unter Berücksichtigung des ZBStA umgehend zurückzuerstatten. (3) Der Verzugszins von 5% sei auf der geschuldeten Sockelsteuer von 10% ab dem 25. Oktober 2007 bis zum 3. Januar 2008 zu berechnen. (4) Eventualiter (zu Ziff. 1-2) sei die Sache zur Beurteilung im Sinn der Anträge gemäss Ziff. 2 und 3 an die Vorinstanz zurückzuweisen. (5) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin“. Im Weiteren stellte sie den Antrag, das Verfahren mit demjenigen der Beschwerde der B._____Ltd. zu vereinigen.

Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, sie habe sich vor der Fälligkeit der Dividende bei der ESTV telefonisch erkundigt, wie sie hinsichtlich des Meldeverfahrens bei einer Dividendenzahlung an ihre irische Muttergesellschaft vorzugehen habe. Die ESTV habe ihr mitgeteilt, sie habe das Meldeverfahren mit dem Formular 823B zu beantragen. Nach dessen Bewilligung sei dieses für drei Jahre gültig. Nach der Dividendenausschüttung sei die Dividende dann zusammen mit den Formularen 103 und 108 zu deklarieren. Aufgrund dieser Auskunft habe sie am 18. September 2007 mit dem Formular 823B anstatt richtigerweise mit dem Formular 823C bei der ESTV um Bewilligung des Meldeverfahrens ersucht. Im Weiteren legte die Beschwerdeführerin 1 dar, die Voraussetzungen zur Bewilligung des

Meldeverfahrens würden in Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung definiert. Ob sie und die B._____Ltd. diese Voraussetzungen erfüllt hätten, habe die Vorinstanz nicht geprüft. Die ESTV habe ihr das Recht auf Meldung einzig aus formellen Gründen abgesprochen, namentlich weil sie die Frist von 30 Tagen gemäss Art. 5 der Steuerentlastungsverordnung nicht eingehalten habe. Sie bestreite nicht, das Formular 108 nicht innert dieser Frist eingereicht zu haben. Dies sei aber vor allem deshalb geschehen, weil unklar gewesen bzw. immer noch sei, ob sie eine Bewilligung für das Meldeverfahren erhalte. Für eine solche Bewilligung seien lediglich die Voraussetzungen von Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung von Bedeutung. Das Meldeverfahren einzig aufgrund einer verspäteten Deklaration zu verweigern, sei überspitzt formalistisch.

Im Übrigen habe sie die Voraussetzungen zur Bewilligung des Meldeverfahrens gemäss Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung erfüllt. Sie habe das amtliche Formular am 18. September 2007, d.h. vor Fälligkeit der Dividenden am 25. September 2007, bei der ESTV eingereicht. Es sei somit im Sinn von Art. 3 Abs. 2 der Steuerentlastungsverordnung fristgerecht eingereicht worden. Ebenso seien die materiellen Voraussetzungen gemäss Art. 3 Abs. 1 und 3 der Steuerentlastungsverordnung, d.h. der Anspruch auf Entlastung der Verrechnungssteuer nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder einem anderen Staatsvertrag, erfüllt. Die Beschwerdeführerin 2 habe das Recht zur Nutzung an der Dividende und es liege kein Missbrauch vor. Zum Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit habe sie einzig die zweijährige Haltedauer nach Art. 15 Abs. 1 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), noch nicht erreicht. Entsprechend sei ihr das Meldeverfahren rückwirkend per 18. September 2007 im Umfang von 25% (Fr. 3,5 Mio.) zu bewilligen und sie sei in Anwendung der „Denkavit-Praxis“ zur DBA-Sockelsteuer im Umfang von 10% zu verpflichten. Da die Anforderungen an die zweijährige Haltedauer unterdessen erfüllt seien, sollte die B._____Ltd. nun das Recht haben, diese Sockelsteuer umgehend zurück zu fordern.

**F.b** Die Beschwerdeführerin 2 stellte folgende Rechtsbegehren: „(1) Der Entscheid der Vorinstanz vom 15. Dezember 2009 betreffend Verrechnungssteuer sei vollumfänglich aufzuheben. (2) Der Beschwerdeführerin sei die Verrechnungssteuer auf der Dividende vom 25. September 2007 (Fr. 14 Mio.) der A._____AG im Umfang von 10% (Fr. 1,4 Mio.; Sockelsteuer gemäss DBA-IRL) zurückzuerstatten. (3) Eventualiter (zu Ziff. 1-2) sei die Sache zur materiellen Beurteilung (soweit der Entscheid der Vorinstanz vom 15. Dezember 2009 als ein Nichteintretensentscheid zu interpretieren ist) bzw. zur Beurteilung im Sinne des Antrags gemäss Ziff. 2 (soweit der Entscheid der Vorinstanz vom 15. Dezember 2009 als ein Abweisungsentscheid zu interpretieren ist) an die Vorinstanz zurückzuweisen. (4) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin“. Im Weiteren stellte sie den Antrag, das Verfahren mit dem Beschwerdeverfahren der Beschwerdeführerin 1 zu vereinigen. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. Dezember 2009 sei nicht an sie adressiert worden, obwohl sie zusammen mit der Beschwerdeführerin 1 Einsprache erhoben habe. Die ESTV gehe zu Unrecht davon aus, dass die Frage der Anspruchsberechtigung zur Rückerstattung nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilde. Im Übrigen decken sich ihre Argumente für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens mit denjenigen der Beschwerdeführerin 1.

Mit Zwischenverfügung vom 5. Februar 2010 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren A-633/2010 i.S. B._____Ltd. und A-635/2010 i.S. A._____AG und führte sie unter der Verfahrensnummer A-633/2010 weiter.

**G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 12. März 2010 beantragte die ESTV, (1) die Vereinigung der Verfahren sei rückgängig zu machen, (2) auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 sei nicht einzutreten und (3) der Beschwerdeführerin 1 sei das Meldeverfahren zu verweigern und die Ziffern 2 und 3 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 15. Dezember 2009 seien zu bestätigen. Eventualiter sei der Fall zur materiellen Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Zur Begründung brachte sie insbesondere vor, es gehe vorliegend um die Steuererhebung. Damit habe die Beschwerdeführerin 2 nichts zu tun. Erst wenn die Verrechnungssteuerpflicht erfüllt sei, stelle sich die Frage, ob jemand anders als der Steuerpflichtige Anspruch auf

Rückerstattung der (erhobenen) Verrechnungssteuer habe. Die Beschwerdeführerin 2 habe deshalb keinen Anspruch auf Teilnahme am vorliegenden Streit über die Frage, ob die Beschwerdeführerin 1 die Verrechnungssteuer tatsächlich zu entrichten oder ob sie Anspruch auf das Meldeverfahren habe. Da die Beschwerdeführerin 2 nicht Partei sei, seien auch die Voraussetzungen für eine Zusammenlegung der Verfahren nicht gegeben. Im Übrigen hielt die ESTV an ihrer Auffassung fest, der Beschwerdeführerin 1 sei das Meldeverfahren zu verweigern, da sie die 30-tägige Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung nicht eingehalten habe.

**H.**

Am 7. April 2010 reichten die Beschwerdeführerinnen eine Replik zur Vernehmlassung der ESTV ein. Sie machten insbesondere geltend, nur schon aus Gründen der Prozessökonomie sei der Beschwerdeführerin 2 die Beschwerdelegitimation nicht abzusprechen. Aus der im Vorfeld des Einspracheverfahrens mit der ESTV geführten Korrespondenz sei klar ersichtlich, wie diese in einem verrechnungssteuerrechtlichen Rückerstattungsprozess materiell entscheiden würde. Namentlich könne davon ausgegangen werden, dass sie der Beschwerdeführerin 2 die Rückerstattung aufgrund einer angeblich fehlenden Nutzungsberechtigung bzw. eines Missbrauchs verweigern werde. Diese Frage sei deshalb bereits im vorliegenden Verfahren zu beantworten. Im Weiteren habe die ESTV bis und mit ihrer Verfügung vom 20. August 2009 damit argumentiert, der Beschwerdeführerin 1 werde das Meldeverfahren nicht bewilligt, weil die Beschwerdeführerin 2 angeblich die Rückerstattungsberechtigung im Sinn von Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung nicht erfülle. Gerade deshalb hätten sie in guten Treuen davon ausgehen dürfen, ihnen sei das Meldeverfahren aufgrund materieller Gründe verweigert worden und das verspätete Einreichen des Formulars 108 nicht zu ihren Ungunsten ausfallen würde. Namentlich hätte die ESTV ihnen in den Schreiben vom 5. November 2007 sowie 7. Dezember 2007, mit welchen diese zu weiteren Informationen für die materielle Prüfung des Gesuchs aufgefordert habe, mitteilen müssen, dass das rechtzeitige Einreichen des Formulars 108 für die Bewilligung zwingend sei. Entgegen der Ansicht der ESTV handle es sich deshalb sehr wohl um eine Frage von Treu und Glauben. Im Übrigen stelle die Frist nach Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung lediglich eine Verfahrensfrist dar, deren Nichteinhalten etwa mit einem Verzugszins, hingegen nicht mit der Verweigerung des Rechts auf Anwendung des

Meldeverfahren, zu ahnden sei.

Auf das Einholen einer Duplik wurde verzichtet. Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

**1.2**

**1.2.1** Im Allgemeinen bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und es sind separate Urteile zu fällen. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 214 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.3, A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2 und A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichtes und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Nr. 155 S. 54 f.). Ein solches Vorgehen liegt im Interesse aller Beteiligten (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.17).

**1.2.2** Die Beschwerdeführerinnen haben gegen den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2009 je getrennt Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht geführt. Die vorliegenden Sachverhalte liegen indessen in einem engen Zusammenhang und die Anträge der Beschwerdeführerinnen korrespondieren. Im Weiteren ersuchen die Beschwerdeführerinnen selbst um Zusammenlegung der Verfahren. Entgegen dem Antrag der ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 12. März 2010 hält das Bundesverwaltungsgericht, dem im Entscheid über die Verfahrenszusammenlegung ein grosser Ermessensspielraum zukommt, mitunter aus prozessökonomischen Gründen an der Verfahrensvereinigung fest.

**1.3**

**1.3.1** Zur Beschwerde legitimiert ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung oder Änderung hat (Bst. c). Das Bundesverwaltungsgericht wendet bei der Prüfung der Beschwerdelegitimation das Recht von Amtes wegen an und ist dabei nicht an die Vorbringen der Parteien gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Der Verfügungsadressat, der am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, ist beschwerdelegitimiert, wenn er mit seinen Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar, Zürich 2009 [im Folgenden Praxiskommentar], Art. 48 N. 22; BGE 133 II 181 E. 3.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 274; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 1.3).

**1.3.2** Die ESTV eröffnete den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2009 einzig der Beschwerdeführerin 1, obschon diese zusammen mit der Beschwerdeführerin 2 Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 20. August 2009 geführt hatte. Die Beschwerdeführerin 2 erhielt indessen Kenntnis vom Einspracheentscheid, da beide Beschwerdeführerinnen durch die selben Bevollmächtigten vertreten waren. Im Dispositiv des Einspracheentscheids ging die ESTV nur auf die Einsprache der Beschwerdeführerin 1 ein. Sie wies die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat und forderte Fr. 4'900'000.-- Verrechnungssteuer von der Beschwerdeführerin 1 nach. In der Begründung nahm die ESTV dagegen (auch)

auf die Beschwerdeführerin 2 Bezug. Sie führte insbesondere aus, ein allfälliger Anspruch der Beschwerdeführerin 2 auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bilde nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens. Die diesbezüglichen Begehren seien somit nicht zu behandeln.

**1.3.3** Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist die Beschwerdeführerin 1 als formelle Verfügungsadressatin des Einspracheentscheids vom 15. Dezember 2009 ohne Weiteres zur Beschwerde legitimiert. Die Beschwerdeführerin 2 war dagegen nicht formelle Verfügungsadressatin, obwohl sie ebenfalls Einsprache gegen den Erstentscheid erhoben hatte. Es fragt sich, ob die ESTV damit ihre Parteirechte verletzt hat und die Beschwerdeführerin deshalb durch den Einspracheentscheid formell beschwert ist (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.62 mit Verweis auf BGE 131 II 509 E. 5.1).

**1.3.3.1** Das Meldeverfahren (vgl. unten E. 2.2) ist derart konzipiert, dass einzig die steuerpflichtige Person, d.h. vorliegend die Beschwerdeführerin 1, die Einleitung des Meldeverfahrens bewirken kann. Nur dieser steht das Recht zu, die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu beantragen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin 2 durch den Wegfall der Überwälzungspflicht und der damit verbundenen Nichtkürzung der steuerbaren Leistung, welche das Meldeverfahren bewirkt, direkt einen wirtschaftlichen Vorteil hat, legitimiert diese noch nicht, die Anwendung des Meldeverfahrens zu verlangen (vgl. auch IVO BAUMGARTNER, Kommentar VStG, Art. 20 VStG N. 72). Soweit die Beschwerdeführerin 2 im Einspracheverfahren das Meldeverfahren beantragt hat, ist die ESTV darauf zu Recht nicht eingegangen.

**1.3.3.2** Im Weiteren ist das Verfahren hinsichtlich der Bewilligung des Meldeverfahrens vom Verfahren bezüglich einer allfälligen Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu unterscheiden. Streitgegenstand des Erstentscheids der ESTV vom 20. August 2009 war einzig die Frage, ob die Beschwerdeführerin 1 ihre Steuerpflicht mittels Meldung der steuerbaren Leistung erfüllen kann. Soweit die ESTV im Erstentscheid auf Rückerstattungsansprüche der Beschwerdeführerin 2 einging, tat sie dies richtigerweise (nur) unter dem Gesichtspunkt, dass der Anspruch auf Rückerstattung Voraussetzung für das Meldeverfahren bildet. Diese Prüfung ging indessen nicht so weit, dass sie über den Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin 2

verbindlich befunden hätte (vgl. unten E. 2.2.2). Die ESTV beschränkte sich auf die Feststellung, die Voraussetzungen für die Durchführung des Meldeverfahrens seien nicht erfüllt und forderte die Verrechnungssteuer von der Beschwerdeführerin 1 nach (vgl. Dispositiv des Erstentscheids). Sie traf keinen Entscheid über den Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin 2. Dieser war nicht Streitgegenstand des Erstentscheids. In der Folge konnte die Frage eines allfälligen Rückerstattungsanspruchs der Beschwerdeführerin 2 auch nicht Streitgegenstand des Einspracheentscheids sein. Die ESTV ging im Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2009 somit zu Recht nicht auf die Begehren der Beschwerdeführerin 2 auf Rückerstattung ein. Eine Verletzung ihrer Parteirechte liegt nicht vor.

**1.3.3.3** Im Weiteren war die ESTV vor dem Hintergrund des Dispositivs des Erstentscheids vom 20. August 2009 nicht gehalten, in Bezug auf die Einsprache der Beschwerdeführerin 2 einen formellen Nichteintretensentscheid zu erlassen. Die Legitimation der Beschwerdeführerin 2 zur Beschwerdeerhebung ist folglich zu verweigern und auf ihre Beschwerde ist nicht einzutreten.

**2.**

**2.1**

**2.1.1** Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer u.a. alle Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Steuerobjekt der Verrechnungssteuer sind deshalb insbesondere Dividenden. Steuersubjekt und damit steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Infolge der Überwälzungspflicht ist der Leistungsempfänger Steuerdestinatär bzw. Steuerträger. Er hat jedoch überhaupt keine Verfahrenspflichten im Steuererhebungsverfahren zu erfüllen; diese obliegen dem Leistungsschuldner bzw. dem Steuerpflichtigen (THOMAS JAUSSI, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2 [hiernach: Kommentar VStG], Art. 10 VStG N. 6).

**2.1.2** Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unter-

liegenden steuerbaren Leistung, 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 (vgl. unten E. 2.2) zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.164 E. 3a).

**2.2** Die Steuerpflicht kann durch Bezahlung der Steuer, aber unter gewissen Umstanden auch mittels Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden (Art. 11 Abs. 1 VStG). Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 VStG). Art. 20 VStG delegiert die Umschreibung der Fälle, in welchen an Stelle der Entrichtung eine Meldung möglich ist, an den Verordnungsgeber, welcher diese in Art. 24, Art. 24a und Art. 26a der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) definiert hat.

**2.2.1** Ist eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, eine kollektive Kapitalanlage oder ein Gemeinwesen nach Artikel 24 Absatz 1 VStG unmittelbar zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt, so kann sie diese mittels eines amtlichen Formulars anweisen, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV). Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein. Artikel 21 VStV findet Anwendung (Art. 26a Abs. 2 VStV).

**2.2.2** Das Meldeverfahren ist materiell nur zulässig, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat (ausdrücklich Art. 24 Abs. 2 VStV; vgl. BGE 115 Ib 274 E. 20c). Die Prüfung der ESTV geht jedoch nicht so weit, dass sie über den Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers verbindlich zu befinden hat (IVO P. BAUMGARTNER, Kommentar VStG, Art. 20 N. 62). Vorausgesetzt wird, dass der Rückerstattungsanspruch des Leistungs-

empfängers auf Grund von Bestimmungen des VStG oder der VStV besteht (Art. 24 Abs. 2 VStV). Dies bedeutet, dass ein Rückerstattungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht zur Anwendung eines in der VStV vorgesehenen Meldeverfahrens berechtigt. Ein besonderes Meldeverfahren auf Grund einer DBA-Regelung oder eines anderen Staatsvertrages ist indessen nicht ausgeschlossen (vgl. dazu unten E. 3.2.2; IVO P. BAUMGARTNER, Kommentar VStG, Art. 20 N. 63).

**3.**

**3.1** Auf den 1. Juli 2005 ist das ZBStA in Kraft getreten. Gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBStA werden Dividendenzahlungen im Quellenstaat grundsätzlich nicht besteuert, wenn die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft gehalten hat (zum Ganzen: PIERRE-OLIVIER GEHRIGER/NILS HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU: Was hat seit dem 1. Juli 2005 geändert; was nicht? / Einige praktische Erfahrungen im Zusammenhang mit offenen Fragen, in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] vom 29. Januar 2010, Zürich 2010).

Art. 15 ZBstA kommt allerdings keine Rückwirkung zu; die Bestimmung ist nur auf Sachverhalte anzuwenden, die sich nach deren Inkrafttreten am 1. Juli 2005 verwirklicht haben. Abzustellen ist hierfür auf den Zeitpunkt, an dem die Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind, welche den zu beurteilenden Steueranspruch ausgelöst haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 2.2; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen [ZBStA], in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 456 f.). Im Bereich der Verrechnungssteuer ist damit auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende abzustellen; in diesem Zeitpunkt wurde der zu beurteilende Steueranspruch ausgelöst und damit das relevante Tatbestandsmerkmal verwirklicht (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG; OESTERHELT/WINZAP, a.a.O., S. 457; PETER RIEDWEG/RETO HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, in IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2006 S. 35). Als Fälligkeitsdatum von Dividendenausschüttungen und damit als für die Sachverhaltsverwirklichung relevanten Zeitpunkt wird im schweizerischen Recht das Datum des Beschlusses über die Festsetzung der Dividende herangezogen (MICHAEL

BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 12 VStG N. 33; RIEDWEG/HEUBERGER, a.a.O., S. 35).

Analog der sog. „Denkavit-Rechtsprechung“ des Europäischen Gerichtshofes, die von der ESTV sinngemäss auf Art. 15 ZBStA angewendet wird, ist vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer die Verrechnungssteuer zwar abzuliefern, wird aber auf Antrag nach Erreichen der zweijährigen Haltedauer wieder rückerstattet (OESTERHELT/WINZAP, a.a.O., S. 471). Damit limitiert die ESTV das Meldeverfahren auf die Entlastung, die sich aus einer anwendbaren DBA-Bestimmung ergibt (vgl. Wegleitung der ESTV vom 15. Juli 2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union [hiernach: Wegleitung ESTV], Ziff. 5b).

**3.2**

**3.2.1** Gemäss Art. 1 des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2; nachfolgend: Bundesbeschluss) werden die Ausführungsbestimmungen für die Durchführung eines von der Schweizerischen Eidgenossenschaft mit einem fremden Staat abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Bundesrat aufgestellt. Der Bundesrat ist dabei nach Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesbeschlusses insbesondere zuständig, das Verfahren zu ordnen, das bei einer staatsvertraglich zugesicherten Rückerstattung an der Quelle erhobener schweizerischer Steuern auf Kapitalerträgen einzuhalten ist. Der Gesetzgeber hat mit dieser Kompetenzdelegation an den Bundesrat bewusst eine Lösung getroffen, nach welcher die Einzelheiten des Verfahrens nicht im Bundesbeschluss selber geregelt werden, sondern der Bundesrat zum Erlass entsprechender Bestimmungen ermächtigt wird. Der Bundesrat hat auf diesen Umstand in seiner Botschaft vom 29. Mai 1951 (BBl 1951 II 296 ff. insb. 299) ausdrücklich hingewiesen, indem er ausführte, es wäre unzweckmässig, den Bundesbeschluss, dessen Erlass er vorschlage, mit den bis ins Kleinste gehenden Einzelvorschriften technischer und verfahrensrechtlicher Natur zu belasten, zumal diese Vorschriften sehr stark auf praktische Bedürfnisse Rücksicht nehmen müssten und an unvorhersehbaren Wandlungen der Verhältnisse (Änderung der Steuergesetzgebung, der Vertragspartner u.dgl.) rasch sollten angepasst werden können.

Solche Anforderungen vermöge nur eine mehrstufige Ausführungsgesetzgebung zu genügen, bei der die Bundesversammlung lediglich die allgemeinen Richtlinien festlege unter gleichzeitiger Ermächtigung einer nachgeordneten Instanz, innerhalb des gezogenen Rahmens das Nähere anzuordnen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 2.1). Im Weiteren hält die Botschaft ausdrücklich fest, der Bundesrat habe in den Ausführungsbestimmungen zur Ordnung des Verfahrens namentlich Fristen und Formen der Antragstellung zu regeln (BBl 1951 II 301).

**3.2.2** Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesbeschlusses die Steuerentlastungsverordnung erlassen. Sie regelt das Meldeverfahren, mit dem die in einem Doppelbesteuerungsabkommen oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Steuerentlastung von Dividenden an der Quelle erfolgt. Ein solcher „anderer Staatsvertrag“ stellt das ZBStA dar. Sind die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBStA erfüllt, kann deshalb die Steuerentlastung bei Dividendenzahlungen von schweizerischen Tochtergesellschaften an ausländische Muttergesellschaften (sog. „outbound“-Dividenden) mittels Meldeverfahren gemäss der Steuerentlastungsverordnung erfolgen.

**3.2.3** Gemäss Art. 3 Abs. 2 der Steuerentlastungsverordnung ist das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens vor Fälligkeit der Dividenden mit amtlichem Formular einzureichen. Dabei ist das Formular 823C zu verwenden (Wegleitung ESTV, Ziff. 12a). Die Bewilligung wird schriftlich mitgeteilt und gilt für drei Jahre (Art. 3 Abs. 4 der Steuerentlastungsverordnung). Verfügt die die Dividenden zahlende schweizerische Gesellschaft über eine Bewilligung, so meldet sie die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert und innert 30 Tagen mit dem Formular 108. Dieses ist zusammen mit dem amtlichen Erhebungsformular bei der ESTV einzureichen (Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung). Art. 5 Abs. 1 gilt auch, wenn die Bewilligung noch nicht erteilt oder das Gesuch aus wichtigen Gründen nicht rechtzeitig eingereicht wurde. Im letzteren Fall ist das Formular 108 zusammen mit dem Gesuch nachzureichen. Ergibt die Prüfung nach Art. 3 Abs. 3 der Steuerentlastungsverordnung, dass vom Meldeverfahren zu Unrecht Gebrauch gemacht wurde, so werden die Verrechnungssteuer und ein allfälliger Verzugszins nacherhoben (Art. 5 Abs. 2 der Steuerentlastungsverordnung).

**4.**

**4.1** Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sind Bundesgesetze für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden verbindlich. Diese Bestimmung steht einer Überprüfung der gesetzlichen Bestimmungen auf Verfassungskonformität hin nicht entgegen, statuiert jedoch eine Anwendung des Bundesgesetzes trotz festgestellter Verletzung der Verfassung (anstatt vieler BGE 131 II 562 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_725/2007 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2.2; YVO HANGARTNER, in Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich et al. 2008, Art. 190 N. 8).

**4.2** Delegiert ein Bundesgesetz Rechtsetzungsbefugnisse an die Exekutive, so werden die gesetzlich statuierten Delegationsnormen selbst vom Anwendungsbereich von Art. 190 BV erfasst (BGE 131 II 562 E. 3.2). Die aufgrund der Gesetzesdelegation erlassene Verordnung des Bundesrates (sog. unselbständige Verordnung, vgl. anstatt vieler ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, Rz. 1869) kann jedoch vom Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Anfechtung einer darauf gestützten Verfügung vorfrageweise auf ihre Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit überprüft werden (konkrete Normenkontrolle, vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.2). Gegenstand der Gesetzmässigkeitsprüfung bildet dabei die Frage, ob sich der Bundesrat an die Grenze der ihm durch das Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Ergibt sich, dass die in Frage stehende Verordnungsbestimmung gesetzmässig ist, ist weiter deren Verfassungsmässigkeit zu überprüfen, es sei denn, ein Abweichen von der Verfassung sei in der massgeblichen Gesetzesvorschrift begründet (BGE 128 IV 177 E. 2.1). Soweit der Bundesrat somit nicht durch das Gesetz ermächtigt worden ist, von der Verfassung abzuweichen, bzw. das Verordnungsrecht nicht lediglich eine bereits im Gesetz angelegte Verfassungswidrigkeit übernimmt, beurteilt das Gericht auch die Verfassungsmässigkeit der unselbständigen Verordnung (BGE 131 II 13 E. 6.1, 130 I 26 E. 2.2.1).

Räumt das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum ein, ist dieser für das Gericht verbindlich; es darf sein Ermessen nicht

an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat sich auf die Kontrolle zu beschränken, ob dessen Regelung den Rahmen der ihm im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- und verfassungswidrig ist (BGE 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26 E. 2.2.1, 128 IV 177 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2). Im Rahmen dieser Überprüfung ist insbesondere zu beurteilen, ob die Verordnungsbestimmung sich auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- und zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Für die Zweckmässigkeit der Verordnungsbestimmungen trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe der Gerichte, sich zu deren wirtschaftlichen oder politischen Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 130 I 26 E. 2.2.1). Die Einhaltung des Verhältnismässigkeitsprinzips durch den Verordnungsgeber unterliegt jedoch insbesondere dann der gerichtlichen Kontrolle, wenn Eingriffe in die Rechtsstellung des Bürgers vorliegen; diesfalls kommt den Behörden kein oder nur ein geringer Ermessensspielraum zu (BGE 107 Ib 243 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5555/2008 vom 28. Oktober 2009 E. 6.3).

**5.**

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich des Sachverhalts unbestritten, dass die Generalversammlung der Beschwerdeführerin 1 am 25. Juni 2007 die Ausrichtung einer Dividende von Fr. 14 Mio. mit Fälligkeit per 25. September 2007 beschlossen hat. Die Beschwerdeführerin 2 mit Sitz in Irland stellt dabei die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin 1 dar. Unbestritten ist ebenfalls, dass die Beschwerdeführerin 1 erst am 21. November 2008 das Formular 108 eingereicht hat. Im Streit liegt, ob diese Anspruch auf Durchführung des Meldeverfahrens hat. Sie beantragt die Entrichtung der Verrechnungssteuer auf der Dividende im Umfang von 25% (Fr. 3,5 Mio.) mittels Meldung und im Umfang von 10% (Fr. 1,4 Mio.) durch Bezahlung.

**5.1** Die Generalversammlung der Beschwerdeführerin 1 beschloss die Fälligkeit der Dividendenausschüttung auf den 25. September 2007. Zu diesem Zeitpunkt entstand die Steuerforderung auf den Dividenden (Art. 12 Abs. 1 VStG). Sie fielen somit in den zeitlichen Anwendungsbereich des ZBStA (E. 3.1). Die Beschwerdeführerin 1

erfüllte grundsätzlich die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBStA. Die Beschwerdeführerin 2 hatte in diesem Zeitpunkt zwar noch nicht zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Beschwerdeführerin 1, aufgrund der sog. „Denkavit“-Rechtsprechung (E. 3.1) kann das ZBStA aber trotzdem angewendet werden. Eine wesentliche Beteiligung im Sinn von Art. 2 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung ist damit gegeben. Die Beschwerdeführerin 1 hätte damit Anspruch auf das Meldeverfahren, sofern die weiteren Voraussetzungen von Art. 3 bis 5 der Steuerentlastungsverordnung erfüllt wären. Nach Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung hätte sie die Ausrichtung der Dividende unaufgefordert und innert 30 Tagen seit Entstehung der Steuerforderung, d.h. bis zum 25. Oktober 2007, mit dem Formular 108 melden müssen. Dies hat sie indessen unbestrittenermassen nicht getan und die ESTV hat ihr deshalb die Anwendung des Meldeverfahrens verweigert.

**5.1.1** Die Beschwerdeführerin 1 macht geltend, sie habe sich vor der Fälligkeit der Dividende bei der ESTV telefonisch erkundigt. Diese habe ihr mitgeteilt, sie habe das Meldeverfahren mit dem Formular 823B zu beantragen. Nach der Dividendenausschüttung sei die Dividende dann zusammen mit den Formularen 103 und 108 zu deklarieren. Aufgrund dieser Auskunft habe sie mit ihrem Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens vom 18. September 2007 fälschlicherweise das Formular 823B anstatt 823C eingereicht. Im Weiteren hätte die ESTV zumindest in ihren Schreiben vom 5. November 2007 sowie 7. Dezember 2007, mit welchen sie zu weiteren Informationen für die materielle Prüfung des Gesuchs aufgefordert habe, mitteilen müssen, dass das rechtzeitige Einreichen des Formulars 108 für die Bewilligung zwingend sei. Dieser Einwand der Beschwerdeführerin 1 ist nicht stichhaltig. Entgegen ihren Darlegungen führte nicht der Umstand, dass sie das Formular 823B anstatt 823C eingereicht hat, zur Verweigerung des Meldeverfahrens, sondern die nicht rechtzeitig erfolgte Meldung nach Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung mit dem Formular 108. Im Weiteren hat die ESTV – nach Angaben der Beschwerdeführerin – bei der Auskunftserteilung explizit und richtig auf das Formular 108 hingewiesen, welches nach der Dividendenausschüttung einzureichen sei. Bei diesem Resultat erübrigt sich die angebotene Zeugenbefragung von Frau Bettina Vogel. Im Übrigen war die ESTV nicht verpflichtet, die Beschwerdeführerin auf das ausstehende

Formular 108 aufmerksam zu machen. Bei der Verrechnungssteuer handelt es sich um eine Selbstveranlagungssteuer. Der Steuerpflichtige ist deshalb allein verantwortlich für eine richtige und rechtzeitige Deklaration bzw. Meldung (vgl. E. 2.1.2). Dies bekräftigt Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung, indem er festhält, dass der Steuerpflichtige „unaufgefordert" das Formular 108 innert 30 Tagen einzureichen habe. Zudem erfolgten die Schreiben der ESTV vom 5. November und 7. Dezember 2007 bereits nach Ende der 30-tägigen Frist, d.h. nach dem 25. Oktober 2007.

**5.1.2** Die Beschwerdeführerin 1 bringt weiter vor, sie habe das Formular 108 nicht innert der 30-tägigen Frist eingereicht, da unklar gewesen sei bzw. immer noch sei, ob sie eine Bewilligung für das Meldeverfahren erhalte. Diesem Argument kann nicht gefolgt werden. Art. 5 Abs. 2 der Steuerentlastungsverordnung bestimmt explizit, dass auch für den Fall, dass die Bewilligung des Meldeverfahrens noch nicht erteilt worden ist, dennoch nach Abs. 1 innert 30 Tagen das Formular 108 einzureichen sei. Die Beschwerdeführerin 1 war deshalb auch ohne Bewilligung verpflichtet, das Formular 108 fristgemäss einzureichen.

**5.1.3** Ebenso wenig stichhaltig ist der Einwand der Beschwerdeführerin 1, lediglich die Voraussetzungen von Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung müssten für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt sein. Als Grundlage für das Meldeverfahren braucht es eine Bewilligung nach Art. 3 der Steuerentlastungsverordnung, welche drei Jahre gültig ist. Für die konkrete Anwendung des Meldeverfahrens ist hingegen nach Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung zusätzlich innert 30 Tagen ab Fälligkeit der steuerbaren Leistung die Ausrichtung der Dividende mit dem Formular 108 zu melden.

**5.1.4** Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, es sei überspitzt formalistisch, das Meldeverfahren einzig aufgrund der verspäteten Meldung zu verweigern. Das Bundesverwaltungsgericht teilt diese Ansicht nicht. Wie im Folgenden ausgeführt wird, erweist sich die 30-tägige Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung als gesetzeskonform und ist einzuhalten.

Der Bundesbeschluss zur Vermeidung der Doppelbesteuerung delegiert Rechtsetzungsbefugnisse an den Bundesrat. Die aufgrund der Delegationsnormen von Art. 1 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a des

Bundesbeschlusses erlassene Steuerentlastungsverordnung kann vom Bundesverwaltungsgericht auf ihre Gesetzmässigkeit geprüft werden (vgl. E. 4.2). Mit den genanten Delegationsnormen hat der Bundesbeschluss dem Bundesrat einen weiten Ermessenspielraum eingeräumt. So hat er in Art. 2 Abs. 1 Bst. a den Bundesrat zuständig erklärt, generell „das Verfahren“ zu ordnen. Im Weiteren ist auch aus den Materialien ersichtlich, dass der Bundesbeschluss nur allgemeine Richtlinien festlegt, unter gleichzeitiger Ermächtigung an den Bundesrat Näheres anzuordnen (E. 3.2.1). Der vom Bundesbeschluss eingeräumte Ermessensspielraum ist für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Im Weiteren hält sich die vorliegende Regelung des Meldeverfahrens in der Steuerentlastungsverordnung an die delegierte Kompetenz. Art. 5 der Steuerentlastungsverordnung steht zudem im Einklang mit der inländischen Regelung hinsichtlich Dividenden qualifizierter Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV, wonach ebenfalls innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Gesuch um Meldung zusammen mit dem entsprechenden amtlichen Formular einzureichen ist (vgl. E. 2.2.1). Die 30-tägige Frist von Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung stützt sich auf ernsthafte Gründe und ist verhältnismässig. Sie ermöglicht der ESTV, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll und verhindert das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern. Letztlich entspricht die Regelung dem Selbstveranlagungsprinzip (E. 2.1.2). Gemäss Art. 38 Abs. 2 VStG hat der Steuerpflichtige bei Fälligkeit unaufgefordert die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten. Bei Dividendenausschüttungen hat er somit innert 30 Tagen ab Fälligkeit der Dividende (vgl. Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG) zu entscheiden, ob er die Steuerpflicht durch Bezahlung oder mittels Meldung erfüllen will. Art 5 der Steuerentlastungsverordnung ist damit gesetzes- und verfassungskonform. Gesetzliche Fristen sind ihrer Natur nach Verwirkungs-, und nicht Ordnungsfristen (Bernard Maitre/Vanessa Thalmann, in Praxiskommentar, Art. 22 VwVG N. 3). Dies muss insbesondere für Fristen in steuerrechtlichen Massenverfahren wie dem vorliegenden gelten. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin 1 handelt es sich deshalb bei der vorliegenden 30-tägige Frist um eine Verwirkungsfrist.

**5.1.5** Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin 1 die Frist zur Meldung gemäss Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung nicht eingehalten und ihr Anspruch auf Durchführung des Meldeverfahrens ist bereits aus diesem Grund verwirkt. Es erübrigt sich deshalb, auf die

weiteren Argumente der Beschwerdeführerin 1 einzugehen. Die ESTV hat das Meldeverfahren zu Recht verweigert und die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist abzuweisen.

**6.**
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 40'000.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), den Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerinnen ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 wird nicht eingetreten.

**2.**
Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 wird abgewiesen.

**3.**
Die Verfahrenskosten von Fr. 40'000.-- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- verrechnet.

**4.**
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**5.**
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (je separat mit Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

## Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: