Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-364/2013

Urteil vom 25. Oktober 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Erhebung Verzugszinsen auf Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG in Liq. mit Sitz in […] wurde unter der B._____ AG mit Statuten vom […] und Handelsregistereintrag vom […] gegründet. Zweck der Gesellschaft war […].

B.
Mit Fusionsvertrag vom […] und Handelsregistereintrag vom […] fusionierte die damalige B._____ AG mit der C._____ AG. Dabei erhöhte sich das Aktienkapital der B._____ AG von Fr. […] auf Fr. […]. Ein Aktivenüberschuss von Fr. […] wurde als Agioreserve verbucht.

Nach Aufforderung der ESTV vom 8. Juli 2008 deklarierte die Gesellschaft mit Formular 3 (Abrechnung über die Emissionsabgabe) vom 24. Juli 2008 die Kapitalerhöhung und entrichtete am 6. August 2008 die von ihr selbst ermittelte Emissionsabgabe von Fr. […].

C.
Mit Beschluss der Generalversammlung vom […] 2008 und Handelsregistereintrag vom […]. Dezember 2008 fand eine weitere Kapitalerhöhung um Fr. […] von Fr. […] auf Fr. […] statt. Sie erfolgte durch Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital. Zudem wurde die Firma der Gesellschaft in A._____ AG geändert.

Mit Formular 3 (Abrechnung über die Emissionsabgabe) vom 20. Februar 2009 teilte die A._____ AG der ESTV mit, dass sie ihr Eigenkapital von Fr. […] auf Fr. […] erhöht habe. Weiter deklarierte sie auf dem Formular, dass die Ausgabe der Beteiligungsrechte gegen Barzahlung von Fr. […] erfolgt sei, womit sie eine Emissionsabgabe von Fr. […] zu entrichten habe. Als Beilage wurde die öffentliche Urkunde betreffend die Namensänderung und die Kapitalerhöhung eingereicht.

D.
Mit Beschluss der Generalversammlung vom […] 2010 wurde die A._____ AG aufgelöst und ist sie in der Folge in Liquidation getreten.

Im Rahmen der Liquidation gelangte eine Vertreterin der A._____ AG in Liq. an die ESTV und ersuchte um Bestätigung, dass auf den in den Vorjahren vorgenommenen Kapitalerhöhungen keine Verrechnungssteuer geschuldet gewesen sei. Nach entsprechender Prüfung des Dossiers stellte sich heraus, dass die Steuerabrechnungen anlässlich der Fusion

und der Kapitalerhöhung im Jahr 2008 betreffend die Verrechnungssteuer wie auch die Emissionsabgabe nicht korrekt erfolgt waren.

Für die Kapitalerhöhung Ende 2008 deklarierte – soweit für das vorliegende Verfahren relevant – die A._____ AG in Liq. daher mit Formular 102 (Verrechnungssteuer) vom 1. Februar 2011 eine Verrechnungssteuer von Fr. […] aufgrund der Ausgabe von Gratisaktien in der Höhe von Fr. […] durch Umwandlung von Reserven in Aktien. Die Gesellschaft beglich diese Forderung vorbehaltslos mit Valuta 21. Februar 2011.

Die ESTV teilte der A._____ AG in Liq. am 1. Februar 2011 mit, dass die Verrechnungssteuer mit Eintrag der Kapitalerhöhung im Tagesregister des Handelsregisteramtes per […] Dezember 2008 fällig geworden sei und stellte der Gesellschaft in der Folge daher eine Verzugszinsrechnung in der Höhe von Fr. […] (5% Verzugszins ab dem […] Januar 2009 bis zum 21. Februar 2011) zu. Die A._____ AG in Liq. war damit jedoch nicht einverstanden. Sie brachte vor, es sei nicht einzusehen, weshalb sie einen Verzugszins bezahlen müsse, obwohl die ESTV seit der Deklaration mittels Formular 3 (Abrechnung über die Emissionsabgabe) vom 23. Februar 2009 gewusst habe, dass auf der Kapitalerhöhung Verrechnungssteuer geschuldet sei. Die ESTV habe die Gesellschaft nie aufgefordert, eine Abrechnung einzureichen und die Steuerforderung zu bezahlen. Der Verzugszins sei daher nicht geschuldet.

E.

Mit Verfügung vom 16. September 2011 entschied die ESTV (Vorinstanz), dass die A._____ AG in Liq. einen Verzugszins in der Höhe von Fr. […] schulde und diesen unverzüglich zu entrichten habe. Die dagegen erhobene Einsprache vom 24. Oktober 2011 wurde mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2012 vollumfänglich abgewiesen und der Verzugszins – nach vorgängiger Anhörung – im Sinne einer reformatio in peius auf Fr. […] erhöht. Im Entscheid führte die Vorinstanz unter anderem aus, dass die Ausgabe von Gratisaktien verrechnungssteuerpflichtig sei. Da die Steuerforderung aber nicht rechtzeitig bezahlt worden sei, müsse unabhängig von einem allfälligen Verschulden und ohne vorgängige Mahnung ein Verzugszins entrichtet werden. Die A._____ AG in Liq. könne nichts zu ihren Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass die ESTV die fehlerhafte Abrechnung nicht entdeckt habe. Eine Verletzung der Prüfungspflicht liege nicht vor.

F.
Die A._____ AG in Liq. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess mit Eingabe vom 23. Januar 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben, und sie beantragt die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Feststellung, dass sie der ESTV keinen Verzugszins von Fr. […] schulde. Eventualiter seien Ziff. 1 und 3 des vorinstanzlichen Entscheides aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdeführerin der ESTV einen Verzugszins von Fr. […] schulde. Subeventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates. Als Begründung bringt die Beschwerdeführerin unter anderem vor, dass das Formular 3 vom 23. Februar 2009 offensichtlich mangelhaft ausgefüllt worden sei und dies die ESTV hätte bemerken müssen. Da die ESTV dies jedoch nicht getan habe, sei die Beschwerdeführerin aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben zu schützen. Weiter sei die ESTV ihrer Kontrollpflicht nach Art. 37 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) i.V.m. Art. 40 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) nicht rechtsgenügend nachgekommen. Schliesslich erscheine es unbillig, dass die ESTV den Verzugszins von 5% von der gesamten Summe von Fr. […] berechne, obschon die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin gemäss Doppelbesteuerungsabkommen nur einen Sockelsteuersatz von 15% bezahlen müsse. Der Verzugszins sei daher ebenfalls entsprechend zu reduzieren.

G.
Mit Vernehmlassung vom 7. März 2013 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und verweist dabei hauptsächlich auf die Begründung in ihrem Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2012. Zudem führt sie aus, dass bei der Verrechnungssteuer die Verantwortung für die Ablieferung der Steuer ausschliesslich der Steuerpflichtige trage. Die ESTV sei daher nicht verpflichtet, die eingereichten Dokumente zu überprüfen. Im Übrigen hätten sich diese nur auf die Emissionsabgabe, und nicht auf die Verrechnungssteuer, bezogen.

H.
Mit Eingabe vom 20. März 2013 ersucht die Beschwerdeführerin das Gericht um Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Die Beschwerdeführerin stellt unter anderem die formellen Anträge, es sei festzustellen, dass sie keinen Verzugszins von Fr. […] schulde bzw. es sei eventualiter festzustellen, dass sie einen Verzugszins von Fr. […] schulde.

Dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführerin hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweist (vgl. Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen ist ([statt vieler] BGE 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; vgl. ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [Praxiskommentar], Zürich 2009, N. 20 zu Art. 25). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits das negative Leistungsbegehren, das heisst den Antrag auf "Aufhebung des angefochtenen Verzugszinses" (durch Aufhebung des angefochtenen Entscheids), gestellt. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Forderung bzw. deren Höhe zu Recht besteht. Der Beschwerdeführerin fehlt deshalb ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihrer Feststellungsbegehren ([statt vieler] Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4; BVGE 2007/24 E. 1.3). Auf diese ist daher nicht einzutreten.

Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen mit der nötigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie form- und fristgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde einzutreten.

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

1.4

1.4.1 Im Zentrum des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) steht das Recht der Parteien, sich vor dem Erlass des in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern (sog. rechtliches Gehör im engeren Sinn; vgl. BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Praxiskommentar N. 80 ff. zu Art. 29). Eine mündliche Anhörung ist aber grundsätzlich nicht erforderlich, es sei denn, das persönliche Erscheinen sei für die Beurteilung der Streitsache von unmittelbarer Bedeutung (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.86). Die Anhörung erfolgt somit im Rahmen eines (einfachen) Schriftenwechsels und es besteht kein Anspruch auf mündliche Stellungnahme (BGE 130 II 425 E. 2.1; BGE 125 I 209 E. 9b; 122 II 464 E. 4; vgl. auch WALDMANN/BICKEL, Praxiskommentar, N. 84 zu Art. 29). Auch ein Anspruch auf mündliche Verhandlung besteht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich weder aufgrund des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) noch des Grundsatzes der Öffentlichkeit von Gerichtsverhandlungen (Art. 30 Abs. 3 BV; vgl. FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, Praxiskommentar, N. 58 zu Art. 57). Ein Anspruch auf mündliche Verhandlung liesse sich einzig aus Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) ableiten. Da aber das Steuerrecht und somit auch der vorliegend streitige Verzugszins auf einer Steuerforderung nicht in den Anwendungsbereich

von Art. 6 EMRK fällt (vgl. anstatt vieler BGE 132 I 140 E. 2.1; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 5 N. 20), haben die Parteien im vorliegenden Verfahren keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung.

1.4.2 Die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels stellt nach gesetzlicher Konzeption die Ausnahme dar (Art. 57 Abs. 2 VwVG). Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. BGE 138 I 154 E. 2.3). Die Parteien haben jedoch das Recht, von allen bei Gericht eingereichten Stellungnahmen Kenntnis zu erhalten und sich dazu äussern zu können, unabhängig davon, ob die Eingaben neue und/oder wesentliche Vorbringen enthalten (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.1; 133 I 100 E. 4.3-4.7; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.85). Es ist Sache der Parteien zu beurteilen, ob eine Entgegnung erforderlich ist oder nicht (vgl. BGE 138 I 484 E. 2 auch zum Folgenden). Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteht dieses Replikrecht unabhängig davon, ob ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet, eine Frist zur Stellungnahme angesetzt oder die Eingabe lediglich zur Kenntnisnahme oder zur Orientierung zugestellt worden ist (vgl. BGE 132 I 42 E. 3.3.3 und 3.3.4, 133 I 98 E. 2.2 S. 99). Dabei wird erwartet, dass eine Partei, die eine Eingabe ohne Fristansetzung erhält und dazu Stellung nehmen will, dies umgehend tut oder zumindest beantragt; ansonsten wird angenommen, sie habe auf eine weitere Eingabe verzichtet (vgl. BGE 133 I 100 E. 4.8 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 5A_42/2011 vom 21. März 2011 E. 2.2.2 mit Hinweisen [Praxis 2011 Nr. 92 S. 657]).

1.4.3 Die Beschwerdeführerin beantragt mit Eingabe vom 20. März 2013, dass das Gericht anstelle eines zweiten Schriftenwechsels eine mündliche Verhandlung durchführen solle.

Die Beschwerdeführerin zeigt in ihrem Antrag auf mündliche Verhandlung nicht auf, inwiefern ein persönliches Erscheinen im vorliegenden Fall notwendig sein könnte. Das Gericht erkennt angesichts der von ihm einzig vorzunehmenden rechtlichen Würdigung vorliegend keine Notwendigkeit, eine solche durchzuführen. Der Antrag der Beschwerdeführenden auf mündliche Anhörung wird abgelehnt.

Das Bundesverwaltungsgericht hält die Sache im Übrigen für spruchreif. So drängt sich auch ein weiterer Schriftenwechsel nicht auf, da der Sachverhalt ausreichend erstellt ist und das Gericht das Recht ohnehin von Amtes wegen anwendet (E. 1.3). Die Beschwerdeführerin ist vorliegend zudem anwaltlich vertreten. Ihr Rechtsvertreter wird die eben aufgezeigte bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Replikrecht kennen und somit wissen, dass ihm auch bei der blossen Zustellung zur Kenntnisnahme ein Replikrecht zusteht, welches er innert angemessener Frist einzufordern hat, ansonsten Verzicht angenommen würde. Seit Zustellung der Vernehmlassung am 12. März 2013 hatte die Beschwerdeführerin ausreichend Zeit, um eine (weitere) Stellungnahme einzureichen oder zumindest um die Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme zu ersuchen. Dies hat sie nicht getan. Unter diesen Umständen ist der Schluss zu ziehen, dass die Beschwerdeführerin nach Erhalt der Vernehmlassung eine Replik für nicht notwendig hielt und damit auf ihr Replikrecht verzichtet hat.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind u.a. die Gewinnanteile und Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerbarer Ertrag von Aktien ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen; Art. 20 Abs. 1 Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Der erst am 1. Januar 2011 in Kraft getretene Art. 5 Abs. 1bis VStG ist für das vorliegende Verfahren nicht relevant.

Mit der Ausgabe von Gratisaktien wird nominelles Grundkapital aus Mitteln der Gesellschaft gebildet. Die Aktiengesellschaft verschafft damit den Aktionären neue Teilsummen am einbezahlten Grundkapital, ohne dass die Aktionäre selber etwas einzuzahlen haben. Dies stellt – trotz teilweiser Kritik in der Lehre – gemäss Rechtsprechung und Praxis und entsprechend Art. 20 Abs. 1 VStV eine geldwerte Leistung im verrechnungssteuerrechtlichen Sinne dar (vgl. BGE 118 Ib 317 E. 1b; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 3.36 ff. zu Art. 4 Abs. 1 lit. b; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN

DUSS, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., Basel 2012, [hiernach: Kommentar VStG], N. 149 ff. zu Art. 4; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2012, S. 613 N. 35).

2.2 Bei Kapitalerträgen entsteht die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). 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 Bundesgerichts 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar VStG, N. 1 zu Art. 12; PFUND, a.a.O., N. 1.2 zu Art. 12). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.2 und E. 2.4; PFUND, a.a.O., N. 2.2 zu Art. 12 Abs. 1).

2.2.1 Betreffend eine Kapitalerhöhung mittels Ausgabe von Gratisaktien und die Fälligkeit dieser Ausgabe ist Folgendes festzuhalten:

Eine Aktiengesellschaft kann ihr Kapital auf verschiedene Arten erhöhen. Das Gesetz unterscheidet zwischen der – vorliegend relevanten – ordentlichen, der genehmigten und der bedingten Kapitalerhöhung. Die ordentliche Erhöhung des Aktienkapitals um einen genau bestimmten Betrag wird von der Generalversammlung beschlossen. Der Beschluss ist öffentlich zu beurkunden und muss bestimmten inhaltlichen Anforderungen genügen. Durch den Beschluss selbst wird das Kapital jedoch (noch) nicht erhöht, und es findet (noch) keine Statutenänderung statt. Vielmehr stellt er einen Auftrag an den Verwaltungsrat dar, die Kapitalerhöhung in beschlossener Form durchzuführen. Dieser Auftrag ist innerhalb von drei Monaten auszuführen (Art. 650 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; vgl. PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 52 N. 83). Nach erfolgter Kapitalerhöhung hat der Verwaltungsrat die Statuten durch Nennung des neuen Aktienkapitals abzuändern und anschliessend die Statutenänderung und seine eigene Feststellung zur Kapitalerhöhung (Art. 652g OR) beim Handelsregister zur Eintragung anzumelden (Art. 652h OR). Wird die Kapitalerhöhung nicht innerhalb der Dreimonatsfrist ins Handelsregister eingetragen, so fällt der Beschluss der Generalversammlung dahin (Art. 650 Abs. 3 OR). Diese Dreimonatsfrist ist eine

Verwirkungsfrist und der Erhöhungsbeschluss der Generalversammlung verliert nach deren Ablauf ohne Weiteres seine Wirkung, wobei für die Wahrung der Frist der Zeitpunkt der Anmeldung beim Handelsregisteramt massgebend ist (vgl. GAUDENZ G. ZINDEL/PETER R. ISLER, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar – Obligationenrecht II, 4. A., Basel 2012, Art. 650 N. 35 ff.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, a.a.O., § 52 N. 84). Erst mit dem innert dieser Verwirkungsfrist erfolgten Eintrag ins Tagesregister des Handelsregisters wird die ordentliche Kapitalerhöhung wirksam (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich/Basel/Genf 2009, § 2 N. 177 und § 1 N. 618). Die Aktienausgabe darf nicht vor der Eintragung der Kapitalerhöhung ins Handelsregister erfolgen. Vorher ausgegebene Aktientitel sind nichtig (Art. 652h Abs. 3 OR; vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 2 N. 178).

Wird das Aktienkapital einer Gesellschaft aus frei verwendbarem Eigenkapital erhöht, bezeichnet man dies auch als Ausgabe von Gratisaktien bzw. als Gratiskapitalerhöhung (Art. 652d OR). Es erfolgt dabei eine Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital in Nennkapital (vgl. zum Ganzen BÖCKLI, a.a.O., § 2 N. 116). Die Generalversammlung muss – vorliegend im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung – die entsprechende Verwendung des Eigenkapitals anlässlich der Generalversammlung mit qualifiziertem Quorum beschliessen (Art. 704 Abs. 1 Ziff. 5 OR).

2.2.2 Bei der Ausgabe von Gratisaktien aufgrund einer ordentlichen Kapitalerhöhung entsteht die Steuerforderung (vgl. oben E. 2.1) im Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung zivilrechtlich fällig wird. Die steuerbare Leistung ist die Ausgabe der aufgrund der Umwandlung von frei verwendbaren Reserven in Nennkapital entstandenen Gratisaktien. Wie soeben ausgeführt beruht die Kapitalerhöhung und die damit zusammenhängende Ausgabe der Aktien zwar auf einem Beschluss der Generalversammlung, doch erst der Handelsregistereintrag hat konstitutive Wirkung. Davor besteht immer noch die Möglichkeit bzw. Gefahr, dass der Beschluss der Generalversammlung bei verspätetem Handelsregistereintrag ohne Weiteres seine Wirkung verliert. Die Aktionäre haben in einem solchen Fall keinen direkten Anspruch mehr auf Herausgabe der Aktien. Dafür wären ein neuer Beschluss der Generalversammlung und eine nochmalige Durchführung des Kapitalerhöhungsverfahrens notwendig. Der Anspruch auf Ausgabe von Gratisaktien wird daher (erst) im Zeitpunkt des Handelsregistereintrags (Datum der Anmeldung) zivilrechtlich fällig und lässt erst dann die Verrechnungssteuerforderung gemäss Art. 12

Abs. 1 VStG entstehen (vgl. zum Ganzen BEUSCH, in: Kommentar VStG, N. 35 zu Art. 12; PFUND, a.a.O., N. 2.9 zu Art. 12 Abs. 1).

2.3 Zur Abrechnung der Verrechnungssteuer hat jede inländische Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung unaufgefordert der ESTV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind, und die Steuer auf den mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig gewordenen Erträgen zu entrichten (Art. 21 Abs. 1 VStV). Die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art), ist auf Grund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der ESTV zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30-tägige Frist am Tage, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird, zu laufen (Art. 21 Abs. 3 VStV).

2.4 Die Verrechnungsteuer auf Kapitalerträgen beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Überwälzung; Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Steuer wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der 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, in: Kommentar VStG, N. 22 zu Art. 16). Die Regelung, dass der Steuerpflichtige ohne Mahnung in Verzug gerät und Verzugszins zu entrichten hat, wurde vom Gesetzgeber eingeführt und per 1. Januar 1998 in Kraft gesetzt, um auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Verrechnungssteuer eine Selbstveranlagungssteuer (dazu sogleich

E. 2.5) ist (vgl. Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, BBl 1997 II 1198 f.).

Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) legt dazu in Art. 1 Abs. 1 fest, dass der Verzugszins bei verspäteter Entrichtung der Verrechnungssteuer ab dem 1. Januar 1997 jährlich 5 % beträgt.

2.5 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten 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 Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010, E. 3.1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 3. Februar 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.99 E. 4; REICH, a.a.O., S. 633 f. N. 4 f.). Gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip darf die ESTV vom Steuerpflichtigen erwarten, dass er seine Pflichten kennt und korrekt einhält. Gemäss Rechtsprechung kann der Steuerpflichtige beispielsweise nicht geltend machen, der Bundesfiskus habe sein (unkorrektes oder fehlerhaftes) Verhalten stillschweigend geduldet, da die ESTV seinen Betrieb während längerer Zeit nicht an Ort und Stelle geprüft hat (vgl. bereits Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 1979, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 48 S. 430; vgl. auch MARKUS KÜPFER; in: Kommentar VStG, N. 9 zu Art. 38). Die Steuerbehörde ist sodann nicht verpflichtet, fortlaufend und lückenlos den Inhalt aller Steuerakten zu prüfen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.249/2003 vom 14. Mai 2004 E. 4.2). Vielmehr führt sie aufgrund eines Auswahlverfahrens oder aufgrund konkreter Hinweise gezielt Kontrollen bei einem Teil der Steuerpflichtigen durch (vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in: ASA 57 S. 596 f.). Vor diesem Hinter-

grund ist auch Art. 40 Abs. 1 VStG zu sehen. Aus ihm kann nicht geschlossen werden, die ESTV habe sämtliche Abrechnungen fortlaufend zu überprüfen bzw. zu kontrollieren. Aufgrund des Prinzips der Selbstveranlagung ist dies auch gar nicht notwendig. Gemäss Art. 40 Abs. 1 VStG werden zwar die Steuerabrechnungen und -ablieferungen durch die ESTV überprüft, doch bedeutet dies (nur), dass die ESTV die Kompetenz zur Überprüfung der Handlungen und Abrechnungen der Steuerpflichtigen hat und die dazu notwendigen Unterlagen einsehen kann. Insofern muss sie natürlich auch die korrekte Abrechnung der Verrechnungssteuer durch die Steuerpflichtigen kontrollieren, was aber an der ausschliesslichen Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Ablieferung und Abrechnung der Verrechnungssteuer nichts ändert. Von vornherein unbeeinflusst bleiben davon auch der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung und der Beginn des Verzugszinsenlaufs.

Für die Emissionsabgabe gilt ebenfalls das Selbstveranlagungsverfahren, womit die soeben gemachten Ausführungen zur Veranlagung der Verrechnungssteuer auch für die Veranlagung der Emissionsabgabe übernommen werden können (Art. 34 ff. StG; vgl. CONRAD STOCKAR in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgabe [StG], Basel 2006, N. 8 zu Art. 34 StG).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall haben die Aktionäre der Beschwerdeführerin anlässlich der ausserordentlichen Generalversammlung vom […] November 2008 eine ordentliche Erhöhung des Aktienkapitals um Fr. […] beschlossen. Die Leistung des ganzen Betrags erfolgte mittels Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital (sog. Gratiskapitalerhöhung). Der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin hat in der Folge mit öffentlicher Urkunde vom […] Dezember 2008 die gesetzlich vorgesehenen Beschlüsse gefasst und schliesslich die Kapitalerhöhung am […] Dezember 2008 (Datum Tagesregistereintrag) zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet.

Die mit Ausgabe der Gratisaktien entstehende Steuerforderung hätte die Beschwerdeführerin innert 30 Tagen bei der ESTV deklarieren und den Betrag überweisen müssen, was sie – aus welchen Gründen auch immer – nicht getan hat. Sie liess einzig ein (wohl unabsichtlich) falsch ausgefülltes Formular 3 betreffend Emissionsabgabe einreichen.

3.1.1 Unbestritten ist vorliegend, dass mit der Ausgabe der Gratisaktien eine Verrechnungssteuerforderung in der Höhe von Fr. […] (35% von Fr. […]) entstanden ist. Nach Entdeckung der fehlerhaften Abrechnung Ende 2010 hat die Beschwerdeführerin die Steuerforderung denn auch nachträglich deklariert und am 21. Februar 2011 vorbehaltslos entrichtet.

3.1.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet hingegen, dass der von der ESTV geforderte Verzugszins geschuldet ist. Sie bringt hierzu vor, die ESTV habe ihre Kontrollpflicht gemäss Art. 37 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 40 VStG verletzt. Es handle sich bei dieser Kontrollpflicht um eine der ESTV obliegende Prüfungspflicht, welcher diese nicht nachgekommen sei. Andernfalls hätte man den Fehler im Formular 3 bemerken müssen und die Beschwerdeführerin hätte ihn beheben und die geschuldete Verrechnungssteuer entrichten können. Die Mängel auf dem Formular seien so krass, dass Unverstand, und nicht böse Absicht Ursache der Fehler hätte gewesen sein müssen. Die dem Formular 3 beigelegten öffentlichen Urkunden seien in offensichtlichem Widerspruch zu den Angaben auf dem Formular selbst gestanden. Eine bloss oberflächliche Prüfung der Unterlagen hätte genügt, um die unrichtige Deklaration auf Anhieb zu erkennen. Ein Hinweis auf den offensichtlichen und ohne Weiteres zu behebenden Fehler wäre die Folge gewesen.

3.2 Wie oben (E. 2.2) aufgezeigt wurde der Anspruch der Aktionäre auf Ausgabe der Gratisaktien mit Anmeldung des Handelsregistereintrags – also am […] Dezember 2008 – zivilrechtlich fällig und liess die Verrechnungssteuerforderung entstehen. Die Nichtdeklaration durch die Beschwerdeführerin hatte darauf keinen Einfluss, da die Steuerforderung von Gesetze wegen mit der (zivilrechtlichen) Fälligkeit der steuerbaren Leistung entstand und 30 Tage später (verrechnungssteuerrechtlich) fällig wurde. Gleiches gilt für den Verzugszins. Auch dieser war, da die Steuerforderung bei (verrechnungssteuerrechtlicher) Fälligkeit noch ausstehend war, ohne Mahnung geschuldet.

3.2.1 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin überzeugen daher nicht. Es ist zwar richtig, dass das von ihr eingereichte Formular 3 falsch ausgefüllt war und die Fehlerhaftigkeit bei einer Kontrolle allenfalls leicht hätte festgestellt werden können. Abgesehen davon, dass das Formular 3 aber einzig die Emissionsabgabe betrifft und bezüglich der Verrechnungssteuer zu jener Zeit gar keine Abrechnung eingereicht worden war, welche die ESTV hätte kontrollieren können, verkennt die Beschwerdeführerin, dass im Selbstveranlagungsverfahren ausschliesslich die steuerpflichtige Per-

son dafür verantwortlich ist, die von Gesetzes wegen entstandene Steuerforderung abzurechnen und innert Frist zu bezahlen. Infolgedessen ist die ESTV nicht verpflichtet, sämtliche Steuerakten fortlaufend zu kontrollieren. Die Handlungen der ESTV bzw. das Unterlassen einer Mitteilung haben in einem solchen Fall keinerlei Einfluss auf die Höhe und den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung und des Verzugszinses. Allfällige Eingaben der Steuerpflichtigen können von ihr auch direkt zu den Akten gelegt werden, ohne dass damit eine Pflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen verletzt würde. Eine Kontrolle der Abrechnungen kann – falls überhaupt – zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Insofern kann die Beschwerdeführerin aus den Art. 38 ff. VStG nichts zu ihren Gunsten ableiten. Gleiches gilt im Übrigen für das Verfahren der Erhebung der Emissionsabgabe gemäss Art. 34 ff. StG (vgl. oben E. 2.5 in fine). Schon gar nicht zu erkennen ist eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch Missachtung der Kontrollpflicht durch die ESTV, wie dies die Beschwerdeführerin vorzubringen versucht, da eine solche Kontrollpflicht zu jenem Zeitpunkt eben gerade nicht bestanden hat.

3.2.2 Betreffend den Beginn der Verzugszinspflicht gilt es jedoch die Feststellungen der Vorinstanz zu berichtigen. Diese hatte die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung zuerst ebenfalls auf den […] Dezember 2008 festgesetzt (vgl. […]), dann jedoch auf den […] Dezember 2008 und schliesslich auf das Datum des Generalversammlungsbeschlusses, […] November 2008, korrigiert und dazu ausgeführt, dies entspreche dem von ihr erlassenen Merkblatt – Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen und Gratisliberierungen vom 30 April 1999. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz wird die Forderung der Aktionäre auf Ausgabe der Gratisaktien jedoch nicht bereits am Tag der Generalversammlung zivilrechtlich fällig, da die damit zusammenhängende Kapitalerhöhung noch gar nicht wirksam ist und die Aktionäre in jenem Zeitpunkt auch keinen festen, unbedingten Anspruch auf die Gratisaktien haben. Ein solcher entsteht erst mit der Anmeldung des Eintrags beim Handelsregisteramt (vgl. oben E. 2.2).

3.3 So kann als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass die Verrechnungssteuerforderung von Gesetzes wegen am […] Dezember 2008 entstand und 30 Tage später, am […] Januar 2009, fällig wurde. Da die Beschwerdeführerin die Forderung jedoch nicht entrichtet hat, war ohne Mahnung seit Fälligkeit der Steuerforderung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinsenlauf begann am […] Januar 2009 und nicht bereits am […] Dezember 2008.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin rügt weiter eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, welcher ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr gebieten würde. Dieser sei auch im Verhältnis zwischen Gemeinwesen und Privaten von elementarer Bedeutung und wirke sich insbesondere in der Form des sogenannten Vertrauensschutzes aus. Sie begründet dies wiederum damit, die ESTV hätte aufgrund des offensichtlich falsch ausgefüllten Formulars ("Jede Zeile dieses Formulars 3 war falsch…"; vgl. […]) betreffend die Abrechnung der Emissionsabgabe den Fehler bemerken müssen. Ein Blick in das Handelsregister oder in die dem Formular 3 beigelegten öffentlichen Urkunden hätten genügt, um die Unstimmigkeit zu bemerken. Wäre die Beschwerdeführerin in der Folge auf die offensichtliche Mangelhaftigkeit der eingereichten Unterlagen hingewiesen worden, hätte es für sie ein Leichtes dargestellt, die Angaben richtig zu stellen und die Fehlerhaftigkeit zu beheben. Das Selbstveranlagungsprinzip verlange vom Steuerpflichtigen zwar die Einreichung der vorgeschriebenen Abrechnungen und Belege, befreie die Behörden jedoch nicht von ihrer Treue- und Fürsorgepflicht.

4.2 Der aus Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV abgeleitete Grundsatz von Treu und Glauben verlangt ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr im Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und den Privaten. Im Verwaltungsrecht gibt der Grundsatz in Form des so genannten Vertrauensschutzes den Bürgerinnen und Bürgern einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das sie in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich die Privaten mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen können. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn die Private die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte. Gleichzeitig ist ebenfalls vorausgesetzt, dass der Private die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Zudem darf die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren haben (BGE 129 I 161 E. 4, 126 II 377 E. 3a; vgl. auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 622 ff.). Staatliches Unterlassen kann bei alledem nur in

absolut seltenen Ausnahmefällen eine hinreichende Vertrauensgrundlage darstellen (vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 20. März 2007 A-1377/2006 E. 2.4 und vom 11. Juni 2007 A-1387/2006 E. 3.4; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 301 f.). Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht findet aufgrund des strengen Legalitätsprinzip indessen nur zurückhaltend Anwendung ([statt vieler] BGE 131 II 627 E. 6.1).

4.3 Die Beschwerdeführerin möchte nun aus der fehlenden Beanstandung der ESTV eines von der Beschwerdeführerin falsch ausgefüllten Formulars 3, welches einzig die Abrechnung der Emissionsabgabe betraf, ableiten, dass sie darauf vertrauen konnte, es sei (auch) keine Verrechnungssteuer geschuldet bzw. eine solche sei erst ab Entdeckung der fehlerhaften Abrechnung geschuldet gewesen, womit auch die Verzugszinspflicht erst ab diesem Zeitpunkt zu laufen beginnen würde. Dem kann nicht gefolgt werden. Vorliegend fehlt es nämlich bereits an einer Vertrauensgrundlage. Die Beschwerdeführerin bringt nicht vor, dass sie von der ESTV Auskünfte zur steuerlichen Behandlung der Ausgabe der Gratisaktien verlangt oder dass die ESTV gestützt auf eine konkrete Sachverhaltsvorlage eine konkrete Auskunft erteilt habe. Der geltend gemachte Umstand, dass sich die ESTV nach Einreichung des Formulars 3 samt den beigelegten öffentlichen Urkunden nicht zu einer allfälligen Verrechnungssteuerpflicht äusserte, stellt jedenfalls keine ausreichende Vertrauensgrundlage dar. Die ESTV war zu einer solchen Meldung nicht verpflichtet. Erneut ist darauf hinzuweisen, dass alleine die Beschwerdeführerin verantwortlich ist, die Verrechnungssteuer korrekt und fristgerecht abzurechnen. Aus dem Schweigen der Steuerbehörden kann in der vorliegenden Konstellation nach Treu und Glauben nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden. Nichts anderes gilt für den von der Beschwerdeführerin zitierten Entscheid des Bundesgerichts (1P.703/2004 vom 7. April 2005). In jenem Verfahren hat anscheinend die Behörde selbst und nicht der Steuerpflichtige eine Veranlagung vorgenommen. Bereits aus diesem Grund unterscheidet sich jener Fall vom vorliegenden grundlegend. Im Übrigen hat das Bundesgericht auch in jenem Verfahren keine Verletzung des rechtlichen Gehörs festgestellt.

Die Beschwerdeführerin kann sich vorliegend somit nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

5.
Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, es sei unbillig, den Verzugszins von 5% auf dem ganzen Betrag von 35% des Erhöhungskapitals zu erheben. Die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin als Empfängerin der steuerpflichtigen Leistung habe aufgrund des Abkommens vom 12. November 1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-NL, SR 0.672.963.61) nur einen Sockelsteuersatz von 15% (Art. 10 Abs. 2 DBA-NL) zu entrichten und ihr sei auch auf entsprechendes Gesuch Fr. […] von der ESTV rückerstattet worden. Daher sei der Verzugszins ebenfalls nur auf der effektiv geschuldeten Summe von Fr. […] zu entrichten.

Auch diesem Vorbringen des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. Bei der Verrechnungssteuer ist zwischen der Erhebung der Verrechnungssteuer und der Rückerstattung zu unterscheiden (vgl. dazu auch MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 45 ff.). Die Steuerforderung entsteht von Gesetzes wegen in der Höhe von 35% der steuerbaren Kapitalerträge. Sie ist vom Steuerpflichtigen – mit Ausnahme der Anwendung des Meldeverfahrens – unabhängig davon abzuliefern, ob bzw. in welcher Höhe dem Empfänger der Leistung eine Rückerstattung zusteht. So ist es bei der Erhebung der Verrechnungssteuer nicht möglich, der ESTV nur die Differenz zwischen der Verrechnungssteuer und dem später rückforderbaren Betrag zu entrichten. Gleiches gilt für den Verzugszins. Dieser bemisst sich – aufgrund klarer gesetzlicher Grundlage – anhand der nicht rechtzeitig bezahlten Steuerforderung für den Zeitraum ab Fälligkeit bis zur effektiven Entrichtung. Eine allfällige Rückerstattungsberechtigung des Empfängers der Leistung hat keinen Einfluss auf die Höhe der Zinsen. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Verzugszins vorliegend einzig den Vorteil ausgleicht, welchen der Steuerpflichtige erlangt, indem er eine Forderung verspätet bezahlt und die dadurch gewonnene Liquidität anderweitig produktiv einsetzen kann.

Aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung, welche eine Verzugszinspflicht auf der gesamten fälligen Steuerforderung vorsieht, ist auch der Antrag der Beschwerdeführerin auf Kürzung im Umfang der Rückerstattungsberechtigung des Leistungsempfängers abzuweisen.

6.
Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Anträge der Beschwerdeführerin grossmehrheitlich abzuweisen sind. Der Verzugszinsenlauf begann jedoch erst am […] Januar 2009 und die Zinsforderung ist somit von Fr. […] auf Fr. […] ([…] Tage à 5% p.a. von Fr. […]) zu reduzieren. Insofern ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

7.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.- der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 9'500.- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG; 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]). Sie sind in diesem Umfang mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Überschuss ist der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die ESTV hat der Beschwerdeführerin aufgrund des teilweisen Obsiegens eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 500.- (MWST und Auslagen inbegriffen) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Zinsforderung ist von Fr. […] auf Fr. […] ([…] Tage à 5% p.a. von Fr. […]) zu reduzieren.

2.
Die Verfahrenskosten werden der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 9'500.- auferlegt und in diesem Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 500.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: