



## Urteil vom 7. Juni 2018

---

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch Dr. Alexander Vogel, Rechtsanwalt,  
und lic. iur. David Brönimann,  
Meyerlustenberger Lachenal AG,  
Schiffbaustrasse 2, Postfach 1765, 8031 Zürich,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer, Rückerstattung.

**Sachverhalt:****A.**

Die X. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in A. \_\_\_\_\_ (früher: B. \_\_\_\_\_) bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 4. Juli 2017 u.a. den Erwerb, die dauernde Verwaltung, Vermittlung und Verwertung von Beteiligungen aller Art an anderen in- und ausländischen Unternehmen und die Erbringung damit zusammenhängender Koordinations-, Finanzierungs- und Managementaufgaben sowie die Beratung und Koordination von Gesellschaften der Unternehmensgruppe.

Sie ist seit dem (...) alleinige Gesellschafterin und Stammanteilsinhaberin der Y. \_\_\_\_\_ GmbH, deren Sitz mit demjenigen der Muttergesellschaft übereinstimmt.

**B.**

Bei der Prüfung der Jahresrechnung 2011 stellte die ESTV fest, dass die Y. \_\_\_\_\_ GmbH die ordentliche Dividende für das Geschäftsjahr 2010 weder deklariert noch darauf Verrechnungssteuern entrichtet hatte. Ebenfalls bemerkte sie, dass ihr die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2009 nicht eingereicht worden war. Mit Schreiben vom 16. Januar und 27. Februar 2013 wies die ESTV die Y. \_\_\_\_\_ GmbH auf ihre Versäumnisse hin und forderte sie gleichzeitig auf, diverse Unterlagen nachzureichen.

**C.**

Mittels der Formulare 110, je datiert vom 25. September 2013 (eingegangen am 10. Dezember 2013), deklarierte die Y. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) Ausschüttungen an die X. \_\_\_\_\_ AG für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 von je Fr. (...). Diese basierten auf Dividendenausschüttungsbeschlüssen der Gesellschafterversammlungen vom 11. November 2010 (Geschäftsjahr 2009) bzw. vom 19. September 2011 (Geschäftsjahr 2010), anlässlich derer die Kompetenz zur Festsetzung der Dividendenfälligkeit an die Geschäftsführung der Y. \_\_\_\_\_ GmbH übertragen worden war. Nach der Intervention der ESTV im Jahr 2013 legte die Geschäftsführung die Dividendenfälligkeiten mit Beschluss vom 16. September 2013 auf den 30. September 2013 fest. Gleichzeitig mit der Deklaration ersuchte die Y. \_\_\_\_\_ GmbH um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer.

**D.**

Mit Schreiben vom 21. Februar 2014 und 21. März 2014 lehnte die ESTV

die Gesuche der Y.\_\_\_\_\_ GmbH um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuern infolge verspäteter Deklarationen ab.

**E.**

Mit Verfügung vom 17. Juni 2015 forderte die ESTV von der Y.\_\_\_\_\_ GmbH betreffend die Dividendenausschüttungen der Geschäftsjahre 2009 und 2010 Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. (...) zzgl. Verzugszinsen von 5 % seit dem 30. September 2013 und Betriebskosten. Diese Verfügung blieb unangefochten. Die Y.\_\_\_\_\_ GmbH beglich die Steuerschuld im Rahmen eines Betreibungsverfahrens am 13. Juli 2015.

**F.**

Am 30. Juni 2015 (eingegangen am 2. Juli 2015) stellte die X.\_\_\_\_\_ AG bei der ESTV einen Antrag auf Rückerstattung der auf den Dividenden der Geschäftsjahre 2009 und 2010 bezahlten Verrechnungssteuern.

**G.**

Nach Einsichtnahme in zuvor eingeforderte Buchhaltungsunterlagen wies die ESTV den Antrag der X.\_\_\_\_\_ AG auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit Verfügung vom 10. November 2016 ab.

**H.**

Mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2017 hielt die ESTV an der Abweisung des Rückerstattungsantrags fest. Sie bestätigte ihre Auffassung, wonach die Dividendenbeschlüsse insofern teilnichtig seien, als sie die Festsetzung der Fälligkeit durch die Geschäftsführung vorsahen. Die Dividenden seien jeweils mit ihrem Ausschüttungsbeschluss, d.h. am 11. November 2010 bzw. 19. September 2011, fällig geworden. Der Rückerstattungsantrag sei damit erst nach Ablauf der dreijährigen Verwirkungsfrist und zudem auch nicht innerhalb der 60-tägigen Nachfrist gestellt worden.

**I.**

Dagegen liess die X.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 3. Juli 2017 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei ihrem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 30. Juni 2015 im Betrag von Fr. (...) stattzugeben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin vertritt im Wesentlichen den Standpunkt, die Dividenden seien am 30. September 2013 fällig geworden. Folglich habe sie den Rückerstattungsantrag fristgerecht gestellt.

**J.**

In ihrer Vernehmlassung vom 24. August 2017 verlangt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid relevant sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Verrechnungssteuern (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG sowie Art. 32 VGG e contrario). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.).

**1.3** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen

Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 2.3).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind unter anderem Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Die Verrechnungssteuer 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 (Art. 14 Abs. 1 VStG).

**2.2** Bei Kapitalerträgen entsteht die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Unter «fällig wird» ist grundsätzlich die zivilrechtliche Fälligkeit zu verstehen (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [hiernach: Kommentar VStG], Art. 12 N. 21; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 12 Abs. 1 N. 2.2).

**2.2.1** Die zivilrechtliche Fälligkeit bedingt das Vorliegen eines Verpflichtungsgeschäfts. Nicht abgedeckt sind mit diesem Fälligkeitsbegriff daher Konstellationen, bei denen die steuerbare Leistung ausschliesslich oder auf sogleich erfüllten Verfügungsgeschäften beruht und es (eventuell) einen eigentlichen zivilrechtlichen Fälligkeitstermin gar nicht gibt (z. B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen). Von der Konzeption der Verrechnungssteuer her kann im Licht der gesetzlich vorgesehenen Erfassung der steuerbaren Leistung nicht auf eine Fälligkeit im engen zivilrechtlichen Sinn abgestellt werden. Bei Verfügungsgeschäften, die eine steuerbare Leistung zum Inhalt haben, wird diese verrechnungssteuerrechtlich mit ihrer Ausrichtung fällig und entsteht in diesem Zeitpunkt auch die Steuerforderung (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 12 N. 25 mit Verweis auf PFUND, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N. 2.3).

**2.2.2** Gemäss der im Steuerrecht geltenden wertefreien Betrachtungsweise hat eine Besteuerung eines steuerbaren Tatbestandes auch dann zu erfolgen, wenn dieser rechts- oder sittenwidrig ist (PFUND, a.a.O., Art. 12 N. 1.12). In dem Sinn ist es möglich, dass eine der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung, bei der die Steuerforderung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG entstanden (und möglicherweise bereits entrichtet worden) ist, auf einem zivilrechtlich nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäft basiert. Dies trifft u.a. zu bei ausbezahlten (und vom Ausrichtenden gar um die Verrechnungssteuer gekürzten) Dividenden, deren Ausrichtung auf einem anfechtbaren oder nichtigen Generalversammlungsbeschluss beruht (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 12 N. 11). Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäfts bleiben auf jeden Fall verrechnungssteuerrechtlich dann unbeachtlich, soweit die Beteiligten beidseits und irrtumsfrei die Folgen des Rechtsgeschäftes bestehen lassen oder wenn sie bösgläubig gehandelt haben (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 12 N. 12).

Ein anfechtbares oder nichtiges Rechtsgeschäft, das aufgrund seiner Natur grundsätzlich steuerbar wäre, zieht die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung nach der Rechtsprechung einzig dann nicht nach sich, wenn seine Folgen von den Beteiligten rückwirkend beseitigt werden und die Beteiligten gutgläubig gehandelt haben (Urteil des BVGer A-570/2014 vom 19. September 2014 E. 4.5, Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission [SRK] vom 3. Oktober 2003 in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.59 E. 3b; PFUND, a.a.O., Art. 12 N. 1.14).

**2.3** Der Ertrag von Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird ordentlicherweise in der Form einer Dividende ausgeschüttet (vgl. Art. 798 ff. OR). Die Fälligkeit dieser Dividende tritt nicht mit Ablauf des Geschäftsjahres ein, sondern frühestens dann, wenn das Jahresergebnis feststeht und die Gesellschafterversammlung, als oberstes Organ der Gesellschaft (Art. 804 Abs. 1 OR), einen entsprechenden Beschluss gefasst hat. Gemäss Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 OR steht der Gesellschafterversammlung die unübertragbare Befugnis zu, die Jahresrechnung zu genehmigen sowie über die Verwendung des Bilanzgewinns, insbesondere die Festsetzung der Dividende, zu beschliessen. Diese Bestimmung ist mit der für die Aktiengesellschaften statuierten Regelung von Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR identisch. Im Folgenden wird daher auch auf die für Aktiengesellschaften einschlägige Lehre und Kasuistik zu den Dividendenausschüttungsbeschlüssen der Generalversammlung verwiesen, da diese mutatis mutandis auch für das GmbH-Recht übernommen werden kann.

**2.3.1** In der Regel wird im (aktienrechtlichen) Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung ein bestimmtes Datum für die Auszahlung und somit für die Fälligkeit der Dividende (Coupontermin) festgelegt. Falls der Beschluss ohne Festsetzung eines bestimmten Datums erfolgt, wird die Dividende sofort fällig (vgl. Urteil des BGer 2C\_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.4; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 40 Rz. 62).

Im Einklang mit der – soeben beschriebenen – zivilrechtlichen Fälligkeit bestimmt Art. 21 Abs. 3 VStV, dass die Verrechnungssteuerforderung mit dem Gewinnverteilungsbeschluss entsteht, falls für die Dividendenzahlung kein Fälligkeitsdatum bestimmt worden ist (vgl. zum Ganzen: BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 12 N. 33; PFUND, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N. 2.7). Diese sowohl zivilrechtlichen als auch steuerrechtlichen Regelungen haben zur Folge, dass der Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende – sofort oder eben auf einen bestimmten Termin – und, davon abgeleitet, die Entstehung der Verrechnungssteuer aufgrund des Beschlusses der Generalversammlung grundsätzlich immer bestimmt werden kann (Urteile des BVer A-570/2014 vom 19. September 2014 E. 4.4.2, A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.4.3)

**2.3.2** Enthält der Gewinnverteilungsbeschluss einen „Spätestens“-Coupontermin, besteht zivilrechtlich ein (zeitlich beschränktes) Wahlrecht der ausschüttenden Gesellschaft und entsteht die Verrechnungssteuer am Tag der Leistung, spätestens aber am letzten wählbaren Tag (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 12 N. 42a). Wird für die Dividendenausschüttung im Generalversammlungsbeschluss ein Fälligkeitstermin bestimmt, dieser aber anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung jeweils vor Eintritt der Fälligkeit auf einen späteren Termin verschoben, verschiebt sich auch der Entstehungszeitpunkt der Verrechnungssteuerforderung (Urteil des BVer A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 3).

Was den Aufschub der Dividendenfälligkeit betrifft, so wird in der aktienrechtlichen Lehre teilweise die Ansicht vertreten, dass es zulässig sei, die Festsetzung der Dividendenfälligkeit an den Verwaltungsrat zu delegieren (BETTINA RUDIN, in: Fischer et al. [Hrsg], Handbuch zum Schweizerischen Aktienrecht, 2014, Rz. 52.167). Möglich wäre es nach Ansicht von BÖCKLI auch, anlässlich der Generalversammlung eine Jahresdividende zu beschliessen und den Verwaltungsrat zu ermächtigen, dass er quartalsweise daraus nach seinem Ermessen Teilbeträge zahlbar stellt (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 12 Rz. 519).

**2.3.3** Gewisse Beschlüsse der Generalversammlung, darunter u.a. die Genehmigung der Jahresrechnung sowie der Beschluss über die Verwendung des Bilanzgewinns, sind absolut bedingungsfeindlich. Die Aktionäre sind aufgerufen, in der Generalversammlung diese Punkte effektiv zu entscheiden, damit nach Beendigung der Generalversammlung und Ablauf der zweimonatigen Anfechtungsfrist feststeht, welcher Jahresabschluss nun gilt, und ob und ggf. wie viel Dividende ausgeschüttet wird. Wird in einer Generalversammlung die Wirksamkeit eines derartigen Beschlusses auf das Eintreten eines künftigen ungewissen Ereignisses bedingt, so muss der Beschluss als nicht zustande gekommen gelten, die Generalversammlung ist zu wiederholen. Möglich ist dagegen eine unbedingte Wahl mit bloss terminiertem, z.B. um drei Monate aufgeschobenem Wirksamwerden (BÖCKLI, a.a.O., § 12 Rz. 200; vgl. Urteil des BVGer A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.4.2).

Die übrigen Geschäfte der Generalversammlung können nach der Lehrmeinung von BÖCKLI grundsätzlich einer (aufschiebenden) Bedingung unterstellt werden, wobei je nach Beschlussart enge Schranken für eine solche Gestaltung bestünden. Eine Einschränkung ergebe sich etwa daraus, dass die Schwebezeit der Bedingung nur verhältnismässig kurz sein könne. Soll der bedingte Beschluss nicht zu einem «Beschluss auf Vorrat» werden, der viel später – Jahre später – plötzlich unter veränderten Bedingungen in Kraft trete, so könne sich die Schwebefrist nur über einen Zeitraum von z.B. drei bis höchstens sechs Monaten erstrecken (BÖCKLI, a.a.O., § 12 Rz. 201 und 205).

**2.3.4** Ein unter Verletzung der Ausschüttungsvorschriften zustande gekommener Gewinnverteilungsbeschluss ist entweder nichtig (vgl. Art. 706b OR), d.h. er entfaltet keinerlei Rechtswirkungen, oder er ist nach Art. 706 OR anfechtbar. Diese Rechtsfolge gilt kraft eines Verweises auf die aktienrechtlichen Bestimmungen auch für Gewinnverteilungsbeschlüsse der Gesellschafterversammlung einer GmbH (Art. 808c OR).

**2.3.4.1** Die Anfechtungsklage ist gegebenenfalls innerhalb von zwei Monaten nach der Generalversammlung anzuheben (Art. 706a Abs. 1 OR). Bei dieser Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (BÖCKLI, a.a.O., § 16 Rz. 100). Ein nicht angefochtener Generalversammlungsbeschluss ist folglich – unter Vorbehalt der Nichtigkeit – rechtswirksam.



**2.3.4.2** Die Nichtigkeit von Beschlüssen einer Gesellschafterversammlung ist von Amtes wegen zu beachten (BGE 100 II 384, 387 E. 1). Auf die Nichtigkeit eines Beschlusses kann sich grundsätzlich jedermann und jederzeit berufen, wobei bei der Annahme der Nichtigkeit Zurückhaltung geboten ist (BGE 137 III 460 E. 3.3.2, 115 II 468 E. 3b).

Neben den in Art. 706b OR erwähnten schweren materiellen Mängeln können auch schwerwiegende formelle Mängel in der Beschlussfassung zur Nichtigkeit führen (vgl. BGE 137 III 460 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Nichtig ist insbesondere ein Gesellschafterversammlungsbeschluss, wenn eine Gesetzesbestimmung verletzt wird, die den Kapitalschutz bezweckt, sofern im Einzelfall auch tatsächlich gesperrte Teile des Eigenkapitals der Gesellschaft angetastet werden (TRUFFER/DUBS, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530 – 964 OR, 5. Aufl. 2016, Art. 706b N. 8; zum Ganzen: Urteil HG120081-O des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 16. Januar 2014 E. 3.2.4.2). Auch Beschlüsse, die in den unübertragbaren Kompetenzbereich der General- bzw. Gesellschafterversammlung fallen, können nichtig sein. Dies gilt für einen Ausschüttungsbeschluss des Verwaltungsrats bei der Aktiengesellschaft (BÖCKLI, a.a.O., § 12 Rz. 547) oder bei der GmbH für einen Beschluss der Geschäftsführung, der in den unübertragbaren Kompetenzbereich der Gesellschafterversammlung fällt (NUSSBAUM/SANWALD/SCHEIDEGGER, Kurzkomentar zum neuen GmbH-Recht, 2007, Art. 808c OR N. 21).

**2.4** Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 Abs. 1 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer vorab die Sicherung der Deklaration steuerbarer Einkünfte (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3). Sie wird dem steuerehrlichen Inländer zurückerstattet (sog. Sicherungszweck; statt vieler: Urteile des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.2, 2C\_224/2009 vom 12. März 2010 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

**2.4.1** Eine juristische Person hat Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG), die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat (Art. 25 Abs. 1 VStG e contrario), bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur

Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG) und wenn keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 Abs. 2 VStG).

**2.4.2** Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG).

Wird die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer Beanstandung der Eidgenössischen Steuerverwaltung entrichtet und überwält, und ist die Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrages (Art. 32 Abs. 2 VStG).

**2.4.3** Bei den Fristen nach Art. 32 VStG handelt es sich um Verwirklichungsfristen (Urteile des BGer 2C\_128/2011 vom 10. Juni 2011 E. 3.2, 2A.65/2007 vom 7. Februar 2007 E. 3). Entsprechend können sie weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden (statt vieler: Urteil des BVGer A-5183/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 3.7.2; BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 32 N. 5). Wird die Frist zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs nicht eingehalten, ist demzufolge auf den Antrag nicht einzutreten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-457/2017 vom 31. Januar 2018 E. 4.6, A-5744/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 3.3; vgl. auch PFUND/ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 32 Abs. 1 N. 2.4 mit Hinweisen). Eine nach Art. 32 VStG verwirkte Frist kann jedoch grundsätzlich nach Massgabe von Art. 24 Abs. 1 VwVG wiederhergestellt werden (ausführlich zu den Voraussetzungen einer solchen Fristwiederherstellung: Urteil des BVGer A-5744/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 3.4 ff. mit zahlreichen Hinweisen).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 der Verrechnungssteuer unterliegende Dividenden an die Beschwerdeführerin ausgeschüttet und die darauf lastenden Verrechnungssteuern bezahlt worden sind. Strittig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin die Rückerstattung des Steuerbetrags fristgerecht verlangt hat. Dabei sind sich die Parteien uneinig, wann die Dividenden fällig geworden sind und die dreijährige Verwirklichungsfrist für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs zu laufen begonnen hat (E. 2.4.2 f.). Die Frage nach der Dividendenfälligkeit ist daher vorab zu beantworten.

**3.2** Im vorliegenden Fall hat die Gesellschafterversammlung der Steuerpflichtigen zwar jeweils die Ausschüttung einer Dividende in der Höhe von Fr. (...) beschlossen, jedoch gleichzeitig die Festsetzung der Dividendenfälligkeit ohne zeitliche Schranken an die Geschäftsführung delegiert. Erst letztere hat dann die Dividendenfälligkeiten auf Nachfrage der ESTV mit Beschluss vom 16. September 2013 auf den 30. September 2013 festgesetzt (Sachverhalt Bst. C). Damit ist in den Dividendenbeschlüssen selber zwar ein Beschluss über die Fälligkeit enthalten, aber dennoch der Fälligkeitstermin auf der Basis des Gesellschafterbeschlusses nicht bestimmbar. Insofern unterscheidet sich die vorliegende Konstellation von jenen Fällen, in denen im Gewinnverteilungsbeschluss nichts über die Fälligkeit bestimmt worden ist, weshalb hier auch nicht ohne weiteres von einer zivilrechtlichen (und damit verrechnungssteuerrechtlich massgebenden) Fälligkeit im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses auszugehen ist (vgl. E. 2.3.1). Es bleibt folglich die zivilrechtliche Fälligkeit der Dividenden zu bestimmen, wobei den verrechnungssteuerrechtlichen Besonderheiten, die sich bei reinen Verfügungsgeschäften (E. 2.2.1) und aus der im Steuerrecht geltenden wertefreien Betrachtungsweise (E. 2.2.2) ergeben, Rechnung zu tragen ist.

### **3.3**

**3.3.1** Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass es sich beim Beschluss der Gesellschafterversammlung der Steuerpflichtigen zivilrechtlich um einen sog. bedingten Gesellschafterbeschluss handelt. Auch wenn es grundsätzlich zulässig sei, die Fälligkeit einer Dividende an den Eintritt einer Bedingung zu knüpfen, gelte dies nicht, soweit es – wie vorliegend – dazu führe, dass der Fälligkeitstermin beliebig hinausgeschoben werde. In diesem Fall stünde nämlich faktisch nicht nur der Zeitpunkt der Dividendenausschüttung, sondern der Gewinnverteilungsbeschluss selbst unter einem Vorbehalt. Dadurch, dass es der Geschäftsführung übertragen werde, das Fälligkeitsdatum für die Dividende festzulegen, stehe nicht einmal fest, ob überhaupt eine Dividende ausgeschüttet werde. Dies sei mit der absoluten Bedingungsfeindlichkeit des Gewinnverteilungsbeschlusses nicht vereinbar. Aber auch bei Annahme einer bloss relativen Bedingungsfeindlichkeit des Gesellschafterversammlungsbeschlusses würde es sich aufgrund der zeitlich unlimitierten Schwebezeit bis zum Bedingungseintritt im Endeffekt um einen unzulässigen Beschluss auf Vorrat handeln. Weil vorliegend bloss die Bedingung unzulässig sei und nicht der gesamte Gewinnverteilungsbeschluss, sei lediglich der Beschluss hinsichtlich der Dividendenfälligkeit als nichtig zu qualifizieren, der Dividendenbeschluss selbst habe

demgegenüber weiter Bestand. Damit sei lediglich die Fälligkeit der Dividenden nicht festgelegt worden, weshalb die subsidiäre Regelung gelte und sie mit dem jeweiligen Gewinnverteilungsbeschluss eingetreten sei.

**3.3.2** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass es zulässig sei, die Kompetenz zur Festsetzung der Dividendenfälligkeit an die Geschäftsleitung zu delegieren. Weiter widerspricht sie der Auffassung der Vorinstanz, wonach es sich vorliegend um bedingte Gesellschafterbeschlüsse handelt. Vielmehr sei bezüglich der Fälligkeitsfestsetzung von zulässigen Befristungen auszugehen. Aber selbst bei Annahme einer Gesetzeswidrigkeit wäre lediglich von der Anfechtbarkeit und nicht von einer (Teil-)Nichtigkeit der Beschlüsse auszugehen. Die Beschlüsse hätten – u.a. wegen der Mutter-Tochter-Konstellation und der GmbH-spezifischen Möglichkeit der direkten Einflussnahme der Gesellschafter auf die Geschäftsführung – keine unzumutbare, die Nichtigkeit rechtfertigende Beeinträchtigung der Rechtssicherheit zur Folge gehabt. Der Dividendenausschüttungsbeschluss, der die Kompetenzdelegation zur Festsetzung der Fälligkeit an die Geschäftsführung beinhalte, sei nicht angefochten worden und daher zivilrechtlich verbindlich. Entsprechend sei gemäss Fälligkeitsbeschluss der Geschäftsführung von der Dividendenfälligkeit am 30. September 2013 auszugehen.

**3.4** Gemäss der auch im Verrechnungssteuerrecht geltenden wertefreien Betrachtungsweise hat eine Besteuerung einer Dividende auch dann zu erfolgen, wenn diese rechtswidrig ist, namentlich wenn deren Ausrichtung auf einem anfechtbaren oder nichtigen Generalversammlungsbeschluss beruht, es sei denn, die gutgläubig handelnden Beteiligten würden seine Folgen rückwirkend beseitigen (E. 2.2.2).

Im vorliegenden Fall haben weder die Steuerpflichtige noch die Beschwerdeführerin als einzige Gesellschafterin und Dividendenempfängerin die strittigen Dividendenbeschlüsse rückwirkend zu beseitigen versucht. Diese Beschlüsse wurden nicht angefochten und weder die Beschwerdeführerin noch die Steuerpflichtige haben je deren Gültigkeit angezweifelt. Im Gegenteil, die Steuerpflichtige und die Beschwerdeführerin haben sich an ihren bewusst gewählten Fälligkeitsbeschluss gehalten, nämlich an den von der Gesellschafterversammlung angeordneten zeitlich unbegrenzten Aufschub und die Delegation an die Geschäftsführung sowie letztlich an die Fälligkeitsfestsetzung durch die Geschäftsführung. Entsprechend hat die Steuerpflichtige die Dividendenausschüttungen, nachdem die Geschäftsführung die Fälligkeit – mit dem Beschluss vom 16. September 2013 – dann festgesetzt hatte, gesetzeskonform deklariert, die Dividenden um den

Verrechnungssteuerbetrag gekürzt und schliesslich die Verrechnungssteuern an den Staat abgeliefert. Es wird weder behauptet noch ergibt sich aus den Akten, dass sie sich dabei in einem Irrtum befanden. Im Sinn der in E. 2.2.2 zitierten Rechtsprechung ist somit davon auszugehen, dass – selbst wenn der Dividendenbeschluss anfechtbar oder nichtig wäre – die Mängel verrechnungssteuerrechtlich unbeachtlich wären. Es mag zwar sein, dass die Geschäftsführung der Steuerpflichtigen schlicht vergessen hatte, die Dividendenfälligkeiten zeitnah festzusetzen und sie das Versäumte erst aufgrund der Nachfrage der ESTV mit Beschluss vom 16. September 2013 nachholte. Da aber darüber hinaus keine weiteren Anhaltspunkte bestehen, liegt auch kein bösgläubiges, treuwidriges Verhalten der Steuerpflichtigen vor, welches nach dem in E. 2.2.2 Dargelegten zu einer verrechnungssteuerrechtlichen Berücksichtigung von Anfechtbarkeit oder Nichtigkeit des Dividendenbeschlusses führen würde. Nach einer wertefreien Betrachtung ist daher eine allfällige Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit der hier strittigen Dividendenbeschlüsse verrechnungssteuerrechtlich unbeachtlich und es ist auf das Beschlossene, unabhängig von einer allfälligen zivilrechtlichen Ungültigkeit, abzustellen. Daraus folgt, dass für die Bestimmung der Dividendenfälligkeiten sowohl die Dividendenbeschlüsse der Gesellschafterversammlungen vom 11. November 2010 (Geschäftsjahr 2009) bzw. vom 19. September 2011 (Geschäftsjahr 2010) wie auch der entsprechende Dividendenfälligkeitsbeschluss der Geschäftsführung vom 16. September 2013 massgebend sind. Folglich wurden die Dividenden der Jahre 2009 und 2010 nach der wertefreien Betrachtung am 30. September 2013 fällig. Dass die Dividenden vor dem 30. September 2013 ausgeschüttet worden wären und so der Entstehungszeitpunkt der Verrechnungssteuerforderung deshalb nach vorne verschoben worden wäre (BEUSCH, Kommentar VStG, a.a.O., Art. 12 Rz. 42a), ist weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich.

**3.5** Selbst wenn mit der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin davon auszugehen wäre, dass auch verrechnungssteuerlich auf die zivilrechtliche Qualifikation der Dividendenbeschlüsse abzustellen sei, würde dies nicht zu einem anderen Ergebnis führen.

**3.5.1** Vorab ist festzuhalten, dass es sich beim vorliegenden Dividendenbeschluss nicht um einen befristeten Beschluss handelt. Dies würde die Nennung eines konkreten Termins, wie beispielsweise bei einem Spätestens-Coupontermin (vgl. E. 2.3.2), voraussetzen, was hier mangels jeglicher zeitlicher Begrenzung des Zeitraums, in welchem die Geschäftsfüh-

rung den Fälligkeitstermin festsetzen kann, klar nicht der Fall ist. Die Vorinstanz weist zu Recht auf die Problematik bei einem zeitlich unbeschränkten Aufschieben der Dividendenfälligkeit hin, und es muss mit Blick auf die zivilrechtliche Lehre, namentlich bezüglich der beschränkten Zulässigkeit von Kompetenzdelegationen im Zusammenhang mit Dividendenbeschlüssen (E. 2.3.2) und der Bedingungsfeindlichkeit derselben (E. 2.3.3) von der zivilrechtlichen Unzulässigkeit eines unbegrenzten Fälligkeitsaufschubs in Kombination mit der Kompetenzdelegation an die Geschäftsführung ausgegangen werden. Es stellt sich also die Frage, welche Rechtsfolgen solch unzulässige Gesellschafterbeschlüsse nach sich ziehen. Dies hängt davon ab, ob die Beschlüsse zivilrechtlich als nichtig oder anfechtbar qualifizieren.

**3.5.2** Würde der Argumentation der Vorinstanz gefolgt und der unbefristete Fälligkeitsaufschub mit einem bedingten Gesellschafterbeschluss gleichgesetzt, so müsste auch der Dividendenbeschluss per se, der aufgrund des unbefristeten Fälligkeitsaufschubs letztlich insgesamt in Frage gestellt wäre, als nicht zustande gekommen gelten, weil der Dividendenbeschluss absolut bedingungsfeindlich ist (E. 2.3.3). Für die Annahme einer lediglich die Fälligkeit betreffenden Teilnichtigkeit bliebe dabei von vornherein kein Raum. Ohnehin hat die ESTV – wie die Beschwerdeführerin zu Recht bemängelt – nicht substantiiert dargetan, dass die Steuerpflichtige Dividendenausschüttungen auch dann beschlossen hätte, wenn sie diese sofort hätte zahlbar stellen müssen. Auch unter diesem Aspekt wäre ohne konkrete Anhaltspunkte nicht von einer bloss auf die Fälligkeit bezogenen Teilnichtigkeit der Dividendenbeschlüsse auszugehen. Nach dem Gesagten müssten die von den Gesellschafterversammlungen beschlossenen Dividendenausschüttungen wenn schon, dann als insgesamt zivilrechtlich nichtig, d.h. rechtsunwirksam, qualifiziert werden. Dies würde bedeuten, dass den Dividendenausschüttungen kein rechtswirksamer Gesellschafterbeschluss, d.h. kein Verpflichtungsgeschäft, zugrunde lag. Bei den Dividendenausschüttungen würde es sich damit um reine Verfügungsgeschäfte handeln. Entsprechend wäre verrechnungssteuerrechtlich von der Fälligkeit der Dividenden mit ihrer Ausrichtung auszugehen (E. 2.2.1). Dies wäre vorliegend, weil das genaue Ausschüttungsdatum aus den Akten nicht ersichtlich ist und ein früherer Termin auch nicht geltend gemacht wird (E. 3.4 in fine), jedenfalls nicht vor dem 30. September 2013.

**3.5.3** Würde demgegenüber der Auffassung der Beschwerdeführerin beigepflichtet und der Dividendenbeschluss als zivilrechtlich höchstens anfechtbar qualifiziert, bliebe der Dividendenbeschluss mangels Anfechtung

dennoch rechtswirksam und zivilrechtlich verbindlich (E. 2.3.4.1). Wäre der Dividendenbeschluss samt Delegation der Kompetenz zur Fälligkeitsfestsetzung an die Geschäftsführung zivilrechtlich verbindlich, so hätte dasselbe für den Fälligkeitsbeschluss der Geschäftsführung zu gelten. Entsprechend wäre auch in diesem Fall von einer für die Verrechnungssteuer massgebenden zivilrechtlichen Fälligkeit der Dividenden am 30. September 2013 auszugehen, zumal eine frühere tatsächliche Ausschüttung weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich ist (E. 3.4 in fine).

**3.6** Nach dem Ausgeführten ist nach allen eben diskutierten „Varianten“ vorliegend die Dividendenfälligkeit am 30. September 2013 oder später eingetreten. Damit hat die Beschwerdeführerin ihren Rückerstattungsantrag, der vom 30. Juni 2015 datiert, innerhalb der dreijährigen Verwirkungsfrist nach Art. 32 Abs. 1 VStG eingereicht. Auf den Rückerstattungsantrag ist somit einzutreten.

Zwar hält die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid (E. 2) fest, mit Blick auf die Rückerstattung sei unbestritten, dass die Voraussetzungen der Art. 21 ff. VStG, namentlich das Erfordernis des inländischen Sitzes der Beschwerdeführerin und das Fehlen einer Steuerumgehung, erfüllt seien. Indessen äussert sie sich zu den weiteren Anspruchsvoraussetzungen (vgl. E. 2.4.1), insbesondere zur korrekten Deklaration der Erträge, nicht. Auch den Akten lässt sich nicht entnehmen, ob die Beschwerdeführerin sämtliche Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Verrechnungssteuern erfüllt. Die Sache ist damit zur abschliessenden Beurteilung der weiteren Anspruchsvoraussetzungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **4.**

Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen, der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 31. Mai 2017 ist aufzuheben. Die Sache ist an die ESTV zurückzuweisen und dieselbe ist anzuweisen, auf den Rückerstattungsantrag Nr. 656'808 der Beschwerdeführerin vom 30. Juni 2015 im Sinne der Erwägungen einzutreten.

#### **5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Der Kostenvorschuss von CHF 4'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2** Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie den Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf Fr. 6'750.- festzusetzen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)*



## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. Mai 2017 wird aufgehoben. Die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen mit der Anweisung, auf den Rückerstattungsantrag Nr. (...) der Beschwerdeführerin vom 30. Juni 2015 im Sinne der Erwägungen einzutreten.

### **2.**

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 6'750.-- zu bezahlen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Kathrin Abegglen Zogg

**Rechtsmittelbelehrung:**

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