



Urteil vom 7. Juli 2016

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Realisator AG, Treuhand + Informatik,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Meldeverfahren).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ (nachfolgend Zielgesellschaft) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche seit dem 30. Oktober 2000 im Schweizerischen Handelsregister eingetragen ist. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich in (Stadt in der Schweiz). Das Gesellschaftskapital beträgt Fr. 100'000.--, eingeteilt in 1'000 Stammanteile à Fr. 100.--. Die Gesellschaft bezweckt im Wesentlichen die Vermittlung von fest angestelltem und temporärem Personal.

B.

Gemäss Online-Handelsregisterauszug vom 2. Februar 2016 wird die Gesellschaft derzeit zu 95 % von der B. _____ (nachfolgend Käufergesellschaft), mit Sitz in (Stadt in der Schweiz), und zu 5 % von C. _____ (nachfolgend Gesellschafter A), mit Wohnsitz in Belgien, gehalten.

C.

Mit Vertrag vom 5. September 2010 verkaufte der Gesellschafter A 600 seiner 650 Stammanteile der Zielgesellschaft zu einem Nominalwert von je Fr. 100.-- an die Käufergesellschaft, welche sich damals in Gründung befand. Der Kaufpreis für die 600 Stammanteile betrug Fr. [Betrag] (Fr. [Betrag] pro Stammanteil). Gemäss Vertrag war der Kaufpreis mittels Banküberweisung bzw. Bankcheck zu begleichen. Ebenfalls gemäss Vertrag war das Geschäft innert 30 Tagen seit Unterzeichnung zu vollziehen. Vereinbarungsgemäss stand der Gewinn des Geschäftsjahres 2010 der Käufergesellschaft zu.

Mit Vertrag vom 1. September 2011 legte D. _____ (nachfolgend Sacheinlegerin B), wohnhaft in der Schweiz, ihre 350 Stammanteile der Zielgesellschaft zu einem Nominalwert von je Fr. 100.-- in die Käufergesellschaft ein. Der Einbringungswert betrug insgesamt Fr. [Betrag] (Fr. [Betrag] pro Stammanteil). Vom Einbringungswert wurden Fr. [Betrag] den Kapitaleinlagereserven gutgeschrieben. Der Restbetrag von Fr. [Betrag] wurde den übrigen Reserven gutgeschrieben. Gemäss Vertrag gingen Nutzen und Gefahr an den Stammanteilen rückwirkend per 1. Januar 2011 auf die Käufergesellschaft über. Sämtliche nach diesem Datum ausgeschütteten Dividenden standen der Käufergesellschaft zu. Gemäss Vertrag vom 1. September 2011 wurden die Stammanteile an diesem Tag auf die Käufergesellschaft übertragen.

D.

Anlässlich der Generalversammlung vom 3. Mai 2012 beschlossen die Gesellschafter der Zielgesellschaft, eine Dividende in der Höhe von Fr. 400'000.-- mit Fälligkeit per 28. September 2012 auszuschütten. Am 19. September 2012 deklarierte die Zielgesellschaft die Dividende mittels Formular 110. Gleichentags reichte sie auch das Formular 106 ein und beantragte für den konzerninternen Anteil der Dividende in der Höhe von Fr. 380'000.-- die Verrechnungssteuer mittels Meldung erfüllen zu dürfen. Beide Formulare sind am 25. September 2012 bei der eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) eingegangen.

E.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2012 gelangte die ESTV, Abteilung Rückerstattung, an die Käufergesellschaft und bat um Unterlagen und Auskünfte betreffend deren Beteiligung an der Zielgesellschaft, insbesondere betreffend den Erwerb und das Verhältnis zu den damaligen Gesellschaftern sowie Name, Ansässigkeit der eigenen Aktionäre vor und nach der Transaktion und schliesslich um die Jahresrechnung der Käufergesellschaft für das Transaktionsjahr.

F.

Nach diverser Korrespondenz zwischen der Käufer-, der Zielgesellschaft und der ESTV, teilte letztere der Zielgesellschaft mit Schreiben vom 13. August 2013 mit, dass sie das Gesuch vom 19. September 2012 um Durchführung des Meldeverfahrens ablehne.

G.

Nach weiterer Korrespondenz erliess die ESTV am 9. Mai 2014 einen Entscheid, in welchem sie unter anderem die Zielgesellschaft auf dem der Käufergesellschaft zustehenden Dividendenanteil von Fr. 380'000.-- zur Zahlung von Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 133'000.--, zuzüglich Verzugszinsen zu 5 % ab 30 Tagen nach der Fälligkeit bis zum Tage der Steuerentrichtung, verpflichtete.

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer werde abgelehnt, da im vorliegenden Fall die Berechtigung der Käufergesellschaft zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht zweifelsfrei festgestellt werden könne. Die Ablehnung sei mit Brief vom 14. Januar 2013 und mit E-Mail vom 10. Juni 2013 ausgiebig begründet worden.

H.

Gegen diesen Entscheid erhob die Zielgesellschaft am 22. Mai 2014 Einsprache, und sie beantragte, es sei festzustellen, dass der Entscheid mangels hinreichender Begründung nichtig sei und dass wesentliche Verfahrensgrundsätze im Rahmen der Steuerfestsetzung verletzt worden seien. Weiter sei eine neue einsprachefähige Verfügung zu erlassen, das Gesuch um Meldung statt Entrichtung auf der Dividende von Fr. 380'000.-- zu bewilligen sowie auf die Erhebung der Verrechnungssteuer und des Verzugszinseszinses zu verzichten.

I.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2015 wies die ESTV die Einsprache ab. Des Weiteren lehnte sie die Durchführung des Meldeverfahrens betreffend die Dividende im Umfang von Fr. 380'000.-- (Fälligkeit per 28. September 2012) ab. Ferner verpflichtete sie die Zielgesellschaft zur Zahlung der Verrechnungssteuer von Fr. 133'000.--. Dieser Betrag sei unverzüglich zu entrichten. Schliesslich habe die Zielgesellschaft auf dem geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag Verzugszinsen zu 5 % seit 28. Oktober 2012 bis zur tatsächlichen Abgabeentrichtung zu bezahlen.

Die ESTV erachtete die Voraussetzungen für das Meldeverfahren insoweit als erfüllt, als die Zielgesellschaft die Dividende rechtsgültig deklariert und das Meldegesuch form- und fristgerecht eingereicht hatte. Sie erachtete ferner den Rückerstattungsanspruch grundsätzlich als gegeben, da die Käufergesellschaft zivilrechtliche Eigentümerin der Beteiligungsrechte der Zielgesellschaft sei. Allerdings hegte sie Zweifel an der Nutzungsberechtigung der Käufergesellschaft und sah Anzeichen für eine Steuerumgehung.

Insbesondere sah die ESTV Anzeichen für eine faktische Weiterleitung der Dividenden an den Gesellschafter A. Die Käufergesellschaft habe einen über dem Nominalwert liegenden Preis entrichtet und sich damit in die Reserven der Zielgesellschaft eingekauft. Die bereits beim Verkauf vorhandenen finanziellen Mittel seien alsdann zeitnah in Form einer Dividende an die Käufergesellschaft ausgeschüttet worden, was die Vermutung nahelege, dass sie dem Verkäufer vorweg in Form des Kaufpreises überlassen worden seien. Nach der Rechtsprechung spiele es keine Rolle, ob die Weiterleitung vor oder nach dem Dividendenstichtag geschehe. Die Höhe der im Zeitpunkt des Verkaufs vorhandenen finanziellen Mittel bedürfe weiterer Abklärung, insbesondere des kurz vor dem Verkauf gewährten Darlehens

der Zielgesellschaft an die Käufergesellschaft. Dies würde jedoch den Rahmen des vorliegenden Verfahrens sprengen, denn im Meldeverfahren sei die Rückerstattungsberechtigung nur summarisch zu prüfen.

Vorliegend bestünden zudem verschiedene Hinweise auf eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung. So könne aus dem Abschluss per 31. Dezember 2010 geschlossen werden, dass die Finanzierung des Kaufpreises in der Höhe von Fr. [Betrag] vollumfänglich durch ein von der Zielgesellschaft an die Käufergesellschaft gewährtes Darlehen erfolgt sei. Weiter liege der Kaufpreis über dem Nominalwert. Schliesslich sei kurze Zeit nach Abschluss der Verkaufstransaktion eine erste Ausschüttung erfolgt. Die Höhe des Darlehens und die Höhe des Kaufpreises legten nahe, dass die Käufergesellschaft den Kaufpreis nicht mit eigenen, sondern mit Mitteln aus der Zielgesellschaft finanziert habe. Das Darlehen zeige auch, dass die Höhe der ausschüttbaren Mittel kurz vor dem Verkauf der Beteiligungsrechte um den Darlehensbetrag geschmälert worden sei. Die anschließende Ausschüttung deute zudem darauf hin, dass damit ein Teil des Darlehens getilgt worden sei, was indirekt eine Rückführung der (vor dem Kauf) durch die Muttergesellschaft an den vorherigen Eigentümer abgeführten nichtbetriebsnotwendigen Mittel bedeuten könne. Alternativ könne die Ausschüttung aber auch als Entnahme von Reserven betrachtet werden, die schon vorgängig hätten ausgeschüttet werden können und dem Verkäufer in Form des Kaufpreises zugeflossen seien.

J.

Mit Beschwerde vom 1. Februar 2016 gelangte die Zielgesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt folgende Anträge:

Die Beschwerdegegnerin sei im Sinne von Art. 61 VwVG anzuweisen, der Beschwerdeführerin die Durchführung des Meldeverfahrens betreffend der mit Ertragsfähigkeit vom 28. September 2012 ausgeschütteten Dividende von Fr. 380'000.-- zu gewähren und auf eine Erhebung der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 133'000.-- zu verzichten.

Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, auf die Geltendmachung eines Verzugszinses von 5 % zu verzichten.

Der Beschwerdeführerin sei eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- zuzusprechen.

Allfällige Verfahrenskosten im Sinne von Art. 63 VwVG seien der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

Die Beschwerdeführerin moniert vorab die lange Verfahrensdauer. Sie erachtet zudem das Recht zur Nutzung der Käufergesellschaft als gegeben. Die vorliegende Dividende sei erst am 28. September 2012 ausgeschüttet worden und basiere auf dem Jahresgewinn 2011. Es handle sich somit um nach dem Verkauf erwirtschafteten und ausgeschütteten Gewinn.

Die Beschwerdeführerin sei in der Personalvermittlung bzw. im Personalverleih tätig. Dies erfordere höhere liquide Mittel. Die Beschwerdeführerin verneint daher das Vorliegen von nichtbetriebsnotwendigen Mitteln per 31. Dezember 2010. Vielmehr wären zum fraglichen Zeitpunkt Eigenmittel in der Höhe von Fr. [Betrag] bis Fr. [Betrag] Mio. betriebswirtschaftlich notwendig und angemessen gewesen. Sie sei daher damals leicht untergedeckt gewesen. Alsdann moniert die Beschwerdeführerin, die ESTV befasse sich seit über 3 Jahren mit der summarischen Prüfung des Rückerstattungsanspruches und habe ausreichend Zeit für dessen Prüfung gehabt. Aus der Sicht der Beschwerdeführerin liegt ein klassischer Fall von Behördenwillkür und Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 9 und Art. 29 BV vor. Mit Bezug auf die Finanzierung des Kaufpreises hält die Beschwerdeführerin fest, dass eine Privatperson in der Regel keinen Bankkredit für einen Unternehmenskauf erhalte und daher vielfach auf eine mezzanine Finanzierungsform unter Zuhilfenahme einer Holdinggesellschaft zurückgegriffen werde. Im vorliegenden Fall habe die UBS AG den Kaufpreis zu 80 % finanziert und erst später sei dieser Kredit von der Beschwerdeführerin durch ein Darlehen von ihr gegenüber der Käufergesellschaft abgelöst worden. Aus Sicht der Beschwerdeführerin liegen keine offensichtlichen Anzeichen für eine Steuerumgehung vor. Indem die ESTV ihren Entscheid nach jahrelanger Prüfung auf blosse Vermutungen abstütze, verletze sie ihr Ermessen respektive überschreite dieses.

K.

Mit Vernehmlassung vom 21. März 2016 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Beschwerde vollumfänglich und unter Kostenfolge abzuweisen. Die „Convention de crédit cadre“ vom 19. Oktober 2010 und der Kontoauszug 1020 betreffend die Periode 2010 seien Beweismittel, welche erst vor Bundesverwaltungsgericht beigebracht worden seien.

Beim erwähnten Vertrag handle es sich um einen Kreditrahmenvertrag im Umfang von Fr. [Betrag]. Ein Blick auf das erwähnte Kontoblatt lege denn auch den Schluss nahe, dass dieser Kreditrahmen am 28. Oktober 2010 vollumfänglich ausgeschöpft worden sei. Allerdings lasse sich aus dem

Umstand, dass bereits am 22. November 2010 der Betrag wieder ausgeglichen gewesen sei, schliessen, die UBS AG habe den Kaufpreis vorfinanziert. Anschliessend sei der Kredit von der Beschwerdeführerin abgelöst worden. Es lägen daher auch weiterhin ausreichend Anzeichen für eine Steuerumgehung vor.

Mit Bezug auf die Verfahrensdauer führt die Vorinstanz sodann aus, im vorliegenden Fall habe sich die Verfahrensdauer durchaus im üblichen Rahmen bewegt, weshalb keine unangemessene Verlängerung beziehungsweise Rechtsverweigerung vorliege.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird nachfolgend eingegangen, soweit sie für den Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

2.

2.1 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 ange-

fochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen (sog. un-
eingeschränkte Kognition).

2.2 Die Kognition kann sich im Verlaufe des Instanzenzuges wegen des Grundsatzes der Einheit des Verfahrens und aus prozessökonomischen Gründen nur verengen, nicht aber erweitern (OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend Praxiskommentar], Art. 49 N. 3). Hatte die Vorinstanz ihre Kognition zu Recht eingeschränkt, so steht auch dem Bundesverwaltungsgericht nur eine beschränkte Kognition zu (vgl. BGE 139 V 407 E. 4.1.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 2.2).

2.3 Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist (sog. Beschleunigungsgebot). Eine überlange Verfahrensdauer ist zunächst an im Gesetz festgelegten Fristen zu messen. Sind dem Gesetz keine Präzisierungen zu entnehmen, liegt eine Rechtsverzögerung vor, wenn die Behörde mehr Zeit verstreichen lässt, als dies nach der Natur der Sache und den gebotenen Umständen gerechtfertigt ist (vgl. FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, Praxiskommentar, Art. 46a N. 21). Die Anwendung des Beschleunigungsgebotes setzt indessen voraus, dass überhaupt ein Anspruch auf Verfahrenserledigung besteht (BERNHARD WALDMANN, in: Waldmann/Belser/Epiney [Hrsg.], Bundesverfassung, 2015 [nachfolgend Baslerkommentar], Art. 29 N. 26). Bestehende Rechtsverzögerungen sind mit wirksamen Massnahmen zu beseitigen oder zu sanktionieren (WALDMANN, Baslerkommentar, Art. 29 N. 29). Aus einer Rechtsverzögerung erwächst indessen im verwaltungsrechtlichen Verfahren grundsätzlich kein Anspruch auf Erteilung einer Bewilligung (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Valender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, Art. 29 N. 26 mit Hinweis auf BGE 138 II 513 E. 6.5).

3.

3.1 Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21).

3.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie

als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Erhebung von in der Schweiz auf den verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern (bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern) zu sichern und damit die Steuerhinterziehung zu bekämpfen (sog. Sicherungszweck; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend Steuerrecht], § 28 N. 6 f.; HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [nachfolgend VSt 2013], Teil II § 3 N. 11). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen nicht sämtliche Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung erfüllt sind. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (vgl. [statt vieler] Urteil des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 2; Urteile des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.1, A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N. 71).

3.3 Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend – an der Quelle erhoben. Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; BVGE 2010/61 E. 2.3; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; BAUER-BALMELLI/REICH, VStG-Kommentar, Vorbemerkungen N. 71).

3.4 Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (vgl. MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, 2001, S. 46 ff.). Aus dem Zusammenspiel ergeben sich die gewollten Sicherungs- und Besteuerungswirkungen. Die Zweiteilung zeigt sich deutlich in der Systematik des VStG, dessen erster Abschnitt (Art. 4 ff. VStG) die

Erhebung regelt und der zweite (Art. 21 ff. VStG) sich mit der Steuerrückerstattung befasst (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2).

3.5 Gegenstand der Verrechnungssteuer sind mitunter die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Stammanteile (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer, Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211).

3.6 Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung (THOMAS JAUSSI, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 6). Schuldner der Erträge aus Beteiligungsrechten ist derjenige, welcher die Beteiligungsrechte ausgegeben hat, mithin die ausschüttende Gesellschaft (vgl. JAUSSI, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 13). Damit besteht im Erhebungsverfahren ein Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Schuldner und dem Staat (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; JAUSSI, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 1).

3.7 Bei Kapitalerträgen (Dividenden) entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

3.8 Die Steuerpflicht wird entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20 VStG) erfüllt (Art. 11 Abs. 1 VStG).

Die Entrichtung der Steuer bildet – ausserhalb der Versicherungsleistungen – den gesetzlich vorgesehenen Normalfall. Das Meldeverfahren bildet die Ausnahme (HOCHREUTENER, VSt 2013, Teil II Rz. 1791). Bei der Meldung handelt es sich um einen Untergangsgrund, bei dem der Gläubiger nicht befriedigt wird. Sie tritt an Stelle der Steuerentrichtung (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend Untergang], S. 175). Es handelt sich hierbei um ein Bezahlungs-, und nicht bloss um ein Erfüllungssurrogat wie bei der Nichterhebung einer Steuer (BEUSCH, Untergang, S. 177; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.3.1).

3.9

3.9.1 Wird die Steuerpflicht durch Entrichtung erfüllt, so ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung

mit Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen – wozu auch Dividendenträge zu zählen sind – wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG).

3.9.2 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu BEUSCH, Untergang, S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 22).

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

3.10

3.10.1 Dem Steuerpflichtigen kann nach Art. 20 VStG auch gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, falls bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Die VStV umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist, und zwar grundsätzlich abschliessend in Art. 24 ff. VStV (Urteil des BVGer A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.3).

3.10.2 Durch die Meldung bleibt dem Leistungsempfänger das Rückerstattungsverfahren (vgl. Art. 21 ff. VStG) erspart. Demgegenüber steht ihm im Falle einer Nichtgenehmigung des Meldeverfahrens grundsätzlich weiterhin das Rückerstattungsverfahren offen, wodurch er sich – mit Ausnahme eines allfälligen Zinsverlustes – schadlos halten kann (IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 61).

3.11

3.11.1 Ist eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Obergesellschaft) unmittelbar zu mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, kann sie diese mittels eines amtlichen Gesuchsformulars anweisen, ihr die Bardividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV).

Die Untergesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV 30 Tage nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV mit ausdrücklichem Verweis auf Art. 21 VStV; vgl. nachfolgend E. 5.1). Der Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens besteht nach Art. 26a Abs. 3 VStV jedoch nur, wenn feststeht, dass der Empfänger der steuerbaren Leistung, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätte (Urteil des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.2).

3.11.2 Der Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers stellt ein zentrales Element des Meldeverfahrens dar. Nur wenn ein Rückerstattungsanspruch feststeht, bleibt der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer gewährleistet (vgl. vorne E. 3.2; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 4). Dies gilt auch für das Verfahren nach Art. 26a VStV.

3.11.3 Somit hat die ESTV im Rahmen der Prüfung des Meldegesuches vorfrageweise auch den Rückerstattungsanspruch zu prüfen, ohne jedoch darüber einen endgültigen Entscheid zu fällen. Dieser Entscheid bleibt aufgrund der gesetzlichen Trennung zwischen Erhebungs- und Rückerstattungsverfahren letzterem vorbehalten. Bejaht die ESTV den Rückerstattungsanspruch – und sind auch die übrigen Voraussetzungen für das Meldeverfahren erfüllt – erübrigt sich freilich ein Rückerstattungsverfahren. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch demgegenüber nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen Zweifel, so erweist sich der Sicherungszweck als gefährdet und kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht. Diesfalls ist die Verrechnungssteuer zu erheben. Insoweit kann sich die ESTV auf eine summarische Prüfung des Rückerstattungsanspruchs beschränken und weitere Abklärungen erst im Rückerstattungsverfahren vornehmen (vgl. BGE 115 Ib 274 E. 20c, 110 Ib 319 E. 6b; vgl. auch Urteile des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1, 2C_408/2012 vom 25. September 2012 E. 4.2, Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.11.4, A-1541/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 3.4.3, A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.5; vgl. auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 61 f. und 82).

4.

4.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Art. 22-28 VStG (steuerliche Zugehörigkeit oder besondere Berechtigung, Deklarations-

resp. Verbuchungspflicht) Berechtigter (bei rechtzeitiger Geltendmachung) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Urteile des BVerG A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.1, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.7.1).

4.2 Das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes hat grundsätzlich derjenige, dem aufgrund von Eigentum (Art. 641 ff. ZGB), Nutzniessung (Art. 745 ff. ZGB), eines obligationenrechtlichen Anspruchs oder allenfalls eines sonstigen gültigen Rechts der Nutzen unbelastet und effektiv zukommt. Notwendig ist die ausschliessliche und freie Verfügungsberechtigung über den Nutzen des Vermögenswertes (vgl. Urteil des BVerG 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 3 f. [bestätigt das Urteil des BVerG A-4794/2012 vom 13. März 2013, vgl. dort E. 2.6]; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 12 mit Hinweisen; Urteile des BVerG A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.2, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.7.2, A-719/2013 26. März 2015 vom E. 2.6.3).

4.2.1 Mit dem Erfordernis der Nutzungsberechtigung wird verhindert, dass der Titeileigentümer, der auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer keinen Anspruch hat, Vermögenswerte auf einen Rückerstattungsberechtigten überträgt, sich aber – obligatorisch – das Nutzungsrecht an diesen Vermögenswerten vorbehält. Zu vermeiden sind insbesondere Missbräuche in der Weise, dass der Eigentümer des Stammrechts, der sein Eigentum gegenüber den Steuerbehörden verheimlicht oder im Ausland wohnt und damit nicht rückerstattungsberechtigt ist, den Vermögenswert oder das Nutzungsrecht treuhänderisch an jemanden abtritt, der zwar nach seinen persönlichen Verhältnissen einen Rückerstattungsanspruch hätte, aber zur Weiterleitung der gesamten Nettoerträge der übertragenen Vermögenswerte an den Treugeber verpflichtet ist (vgl. BGE 118 Ib 312 E. 2e; Urteile des BVerG 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 3.2, 2A.361/1991 vom 18. Mai 1993 E. 4b und A.134/1983 vom 25. Januar 1985 E. 4b, 2A.572/2003 vom 25. Oktober 2004 E. 3.5.3; Urteil des BVerG 5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.1; siehe auch HOCHREUTENER, VSt 2013, Teil II § 3 N. 1381 ff.; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 14).

4.2.2 Das Nutzungsrecht gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG darf somit nicht bloss vorgeschoben sein. Ob dies zutrifft, ist aufgrund einer Analyse der tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung der zu beurteilenden Rechts-

verhältnisse zu ermitteln (vgl. Urteile des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3, 2A.361/1991 vom 18. Mai 1993 E. 4c; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.2; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 8 u 11 f.; THOMAS JAUSSI/COSTANTE GHIEMMETTI/MARKUS PFIRTER, Allgemeiner Überblick über die Rückerstattung der eidg. Verrechnungssteuer, StR 67/2012, S. 657; HOCHREUTENER, VSt 2013, Teil II § 3 N. 1455).

4.2.3 Dabei ist das Recht zur Nutzung nicht nur dann zu verneinen, wenn eine Rechtspflicht zur Weiterleitung der Nettoerträge besteht, sondern auch dann, wenn der Empfänger zwar keiner formellen Verpflichtung zur Weiterleitung unterliegt, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibt (vgl. Urteile des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3.1, 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 4.1, 2A.361/1991 vom 18. Mai 1993 E. 4c; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.3).

4.2.4 Eine tatsächliche Einschränkung ist anzunehmen, wenn die beiden folgenden Merkmale kumulativ gegeben sind: Einerseits muss die Erzielung der Einkünfte von der Pflicht zur Weiterleitung dieser Einkünfte abhängig sein; andererseits muss die Pflicht zur Weiterleitung der Einkünfte von der Erzielung dieser Einkünfte abhängen (Urteil des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 4.2; vgl. Urteil des BGer 2C_364/2012 vom 5. Mai 2015 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-5673/2016 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.4; BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2010 [nachfolgend Diss 2010], S. 130 ff., insb. S. 150).

4.2.5 Eine faktische Weiterleitungspflicht kann beispielsweise vorliegen, wenn eine inländische Tochtergesellschaft X ihrer inländischen Muttergesellschaft A eine Dividende ausgerichtet hat und letztere bei der eigenen Muttergesellschaft B (also Grossmutter von X) derart hohe Schulden hat, das sie faktisch gezwungen ist, die mit diesen Schulden verbundenen Zinszahlungen und/oder Amortisationen zu Handen der B unmittelbar aus der erhaltenen Dividende zu finanzieren (Urteil des BVGer A-5673/2016 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.5; vgl. HOCHREUTENER, VSt 2013, Teil II § 3 N. 1464).

Denkbar ist auch, dass die auszuschüttende Dividende bei der Bemessung des Kaufpreises eine Rolle gespielt hat und in diesen eingerechnet worden ist (vgl. Urteil des BGer 2C_732/2013 vom 7. März 2014 E. 3.1 und 3.2.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARCO E. VITALI, Die Praxis der Bundessteuern,

II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, laufend nachgeführt [nachfolgend Praxis VSt], Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG Nr. 61; vgl. auch Urteil des BVGer A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 3.6.6). Wenn Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag durch einen im Ausland ansässigen Verkäufer an einen Käufer in der Schweiz veräussert werden, so ist es durchaus üblich, dass die erwartete Dividende zum Teil des vereinbarten Verkaufspreises gemacht und der dieser erwarteten Dividende entsprechende Betrag somit ins Ausland weitergeleitet wird; es kann aber nicht in all diesen Fällen angehen, dem Käufer die effektive Nutzungsberechtigung abzuspochen, sondern nur unter besonderen Umständen, beispielsweise bei komplexen Aktien- und Futures-Gesamttransaktionen unter denselben Parteien (vgl. dazu Urteil des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 5.3.3; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.2.5).

4.3 Die Rückerstattung ist sodann in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

4.3.1 Diese Bestimmung soll verhindern, dass inländische Defraudanten oder Ausländer die gesetzliche Ordnung, die ihnen keinen Rückerstattungsanspruch gibt, umgehen, indem sie Vermögenswerte, die einen der Verrechnungssteuer unterliegenden Ertrag abwerfen, auf einen inländischen Dritten übertragen und von diesem die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erwirken lassen (BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 35 ff.). Die Rückerstattung ist zu verweigern, wenn der originäre Leistungsempfänger entweder ein im Ausland Steuerpflichtiger oder ein inländischer Defraudant ist und die ursprünglichen Verhältnisse im Hinblick auf den verrechnungssteuerbelasteten Leistungsfluss missbräuchlich, im Sinne der Steuerumgehungskriterien, dergestalt arrangiert worden sind, dass nunmehr formell ein vorgeschobener steuerehrlicher Inländer als Rückerstattungsberechtigter erscheint, die Rückerstattung wirtschaftlich aber einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten zugutekommt. "Schutzobjekt" von Art. 21 Abs. 2 VStG ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an den nicht von einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten vorgeschobenen, d.h. in diesem Sinne originären, steuerehrlichen inländischen Leistungsempfänger (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.1, A-5042/2012 vom 23. Juli 2013 E. 2.5; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 39).

4.3.2 Nach langjähriger Rechtsprechung des Bundesgerichts wird das Vorliegen einer Steuerumgehung angenommen, wenn (i) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig

oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Merkmal), wenn zudem (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Merkmal), und wenn (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen ([statt vieler] Urteil des BGer 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen; Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.2, A-5042/2013 vom 23. Juli 2013 E. 2.5.1).

4.3.3 Das objektive Tatbestandsmerkmal gilt als erfüllt, wenn die ungewöhnliche den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Gestaltung wirtschaftlich zum gleichen Ergebnis führt wie der unmittelbar der Besteuerung unterworfenen Tatbestand. Wenn es dem Steuerpflichtigen tatsächlich gelungen ist, auf absonderlichem Pfad einem Steuertatbestand auszuweichen, wird sodann die Umgehungsabsicht – subjektives Tatbestandsmerkmal – vermutet. Drittes Tatbestandsmerkmal der Steuerumgehung ist die effektive, erhebliche Steuerersparnis, die bei Anerkennung der gewählten Sachverhaltsgestaltung erzielt würde. Sofern diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten als gültig und wirksam erscheint, nicht die tatsächlich erfolgte Gestaltung zu Grunde gelegt, sondern die Ordnung, die der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre. Dies führt im Falle von Art. 21 Abs. 2 VStG zur Verweigerung der Rückerstattung (vgl. Urteil des BGer 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.1; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 36 f. mit weiteren Hinweisen; vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 20 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Konzeption greift mit anderen Worten eine Sachverhaltsfiktion im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise Platz (vgl. dazu ausführlich PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75 S. 680 mit Hinweisen; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 37 ff.). Demjenigen, der die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt, wird diese versagt; die Überprüfung der Rückerstattungs berechtigung des wahren Leistungsberechtigten ist damit noch offen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.3, A-5042/2012 vom 23. Juli 2013 E. 2.5.2; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 37).

4.3.4 Für eine Steuerumgehung bei internationalen Beteiligungskäufen ist vorab erforderlich, dass ein Ausländer seine Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft an einen Inländer oder an einen Ausländer verkauft und damit erreicht, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen dieser schweizerischen Gesellschaft reduziert wird (Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.4; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 59).

4.3.4.1 Das Bundesgericht hat in einem Fall der sog. "internationalen indirekten (Teil-)Liquidation" eine Steuerumgehung bejaht, in dem Ausländer eine schweizerische Gesellschaft im Hinblick auf deren Voll- oder Teilliquidation einem inländischen Dritten verkaufte (Urteil des BGer vom 11. Dezember 1981, veröffentlicht in: ASA 50 S. 583; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 42 mit zahlreichen Hinweisen).

Im genannten Fall hatten die ausländischen Aktionäre ihre Aktien einer schweizerischen Gesellschaft an zwei schweizerische Käufergesellschaften verkauft, die von schweizerischen Aktionären gehalten wurden. Der Kaufpreis entsprach dem Aktienkapital zuzüglich den offenen Reserven. Er wurde zu rund einem Drittel in bar und im übrigen Umfang durch Übernahme einer Darlehensschuld der früheren Aktionäre gegenüber der schweizerischen Zielgesellschaft beglichen. Das Darlehen war in früheren Jahren entstanden, weil die Zielgesellschaft eine Hotelliegenschaft verkauft und den Verkaufserlös im Einvernehmen mit der ausländischen Steuerverwaltung ihren ausländischen Aktionären darlehensweise zu Verfügung gestellt hatte, statt diesen als Gewinn auszuschütten. Diese Lösung war gewählt worden, weil die Aktionäre Mittel zur Sanierung eines ihnen gehörenden weiteren Unternehmens benötigten, die Sanierung aber gefährdet gewesen wäre, wenn eine steuerpflichtige Ausschüttung erfolgt wäre. Die ausländische Steuerverwaltung hatte die Darlehenslösung unter der Bedingung genehmigt, dass das Darlehen einen bestimmten Betrag nicht überschreite, innerhalb einer gewissen Bandbreite verzinst und spätestens innert sechs Jahren zurückgezahlt werde. Die früheren Aktionäre verkauften ihre Anteile kurz vor Ablauf der maximalen Darlehensdauer, wobei die Käuferschaft das Darlehen übernehmen musste. Dieses Vorgehen machte nach Ansicht des Bundesgerichts für die Käufer wirtschaftlich keinen Sinn. Die aus dem Verkauf des Hotels stammenden und aus einer Darlehensforderung gegenüber den ausländischen Aktionären bestehenden Reserven waren völlig „liquid“ in dem Sinne, dass sie jederzeit durch Verrechnung der Darlehensschuld der ausländischen Aktionäre mit deren Liquidationsanspruch hätten aufgelöst werden können. Die Käufer hatten

kein Interesse diese „Reserve“ mitzuerwerben. Im konkreten Fall hatte das Vorgehen keinen anderen Zweck, als die den Verkäufern bei Ablauf der Darlehensfrist drohende Besteuerung zu verhindern (vgl. ASA 50 S. 588).

4.3.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 4 ebenfalls eine Steuerumgehung bejaht. In diesem Fall hatte die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs im Wesentlichen über flüssige Mittel verfügt, denen überwiegend Gewinnvorträge gegenüberstanden. Die Zielgesellschaft hatte der Käufergesellschaft nach dem Verkauf ein Darlehen gewährt, welches letztlich für die Finanzierung des Kaufpreises verwendet worden war. Anschliessend hatte die Zielgesellschaft Dividenden – mitunter für Geschäftsjahre vor dem Verkauf – ausgeschüttet. Die Käufergesellschaft finanzierte den Kauf der Zielgesellschaft demzufolge mit Mitteln, die in dieser selbst enthalten waren und deren Ausschüttung verzögert worden war.

5.

5.1 Das Meldeverfahren setzt ein rechtzeitiges und formell korrektes Gesuch der steuerpflichtigen Gesellschaft (Art. 26a Abs. 2 VStV; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 78a) und das Einverständnis der ESTV voraus (vgl. Art. 26a Abs. 4 VStV; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 81). Der Steuerpflichtige ist nicht befugt, von sich aus die Steuerentrichtung durch eine Meldung zu ersetzen (BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 76 mit Hinweis). Somit trägt der Steuerpflichtige das Risiko, wenn er die Dividende ungekürzt ausschüttet und die ESTV anschliessend dem Meldegesuch nicht stattgibt (Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 5.1).

5.2 Art. 26a VStV enthält – anders als die Meldeverfahren nach Art. 24 und 24a VStV – keine Kann-Formulierung, weshalb die Lehre daraus einen Anspruch auf Bewilligung herleitet (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER; VStG-Kommentar, Art. 20 N. 20). Auf allfällige Unterschiede zwischen diesen beiden Verordnungsbestimmungen braucht vorliegend nicht näher eingegangen zu werden, denn gleichwohl prüft die ESTV auch beim Melde-

verfahren nach Art. 26a VStV den Rückerstattungsanspruch nur eingeschränkt (vgl. vorne E. 3.11.3; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 5.2).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten und erstellt, dass die Beschwerdeführerin die am 28. September 2012 fällige Dividende frist- und formgerecht deklariert und hierfür ebenso rechtzeitig und formgerecht das Meldeverfahren beantragt hat. Offensichtlich und unbestritten sind auch die Inländereigenschaft der Käufergesellschaft und der Beschwerdeführerin sowie der Umfang des Beteiligungsverhältnisses zwischen den beiden. Aktenkundig ist auch, dass die Beschwerdeführerin die Dividende ordnungsgemäss verbucht hat.

Unbestrittenermassen ist die Käufergesellschaft zivilrechtliche Eigentümerin von 950 Stammanteilen der Zielgesellschaft.

Bestritten ist der Anspruch der Beschwerdeführerin, die Verrechnungssteuerpflicht im Meldeverfahren zu erfüllen.

Uneinig sind sich die Parteien hierbei über die Rückerstattungsberechtigung der Käufergesellschaft, insbesondere über deren Nutzungsberechtigung sowie die Frage, ob Anzeichen für eine Steuerumgehung vorliegen.

Die Beschwerdeführerin verlangt vor Bundesverwaltungsgericht erneut einen materiellen Entscheid über die Rückerstattungsberechtigung. Somit ist zunächst über die Kognition zu befinden.

6.2

6.2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Anspruch der Beschwerdeführerin, die Verrechnungssteuerpflicht für die am 28. September 2012 fällig gewordene Dividende durch Meldung zu erfüllen.

6.2.2 Wie vorne ausgeführt sind das Erhebungs- und das Rückerstattungsverfahren zwei getrennte Verfahren (E. 3.4). Der Rückerstattungsanspruch kann auch im Verfahren nach Art. 26a VStV nur vorfrageweise und nicht endgültig geprüft werden (E. 3.11.3). Daran vermag selbst der Umstand nichts zu ändern, dass die ESTV für beide Verfahren gleichermassen zuständig ist. Im vorliegenden Fall wurden die Vorabklärungen zum Rückerstattungsanspruch denn auch tatsächlich durch die Abteilung Rückerstattung vorgenommen, welche teilweise sogar mit der Käufergesellschaft di-

rekt korrespondierte. Doch vermag diese Vorgehensweise an der gesetzlichen Konzeption der Anspruchsberechtigung im Meldeverfahren nichts zu ändern.

Auch das Bundesverwaltungsgericht prüft den Rückerstattungsanspruch nur vorfrageweise und fällt hierüber im vorliegenden Verfahren keinen endgültigen Entscheid (E. 2.2 und 3.11.3).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist die Meldung nur dann zu akzeptieren, wenn der Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers offensichtlich ist. Umgekehrt ist die Meldung zu verweigern, wenn sich Zweifel hinsichtlich des Rückerstattungsanspruchs ergeben (E. 2.2 und 3.11.3). Auch das Bundesverwaltungsgericht prüft vorliegend den Rückerstattungsanspruch nur summarisch und hat bei Zweifeln die Meldung abzulehnen (E. 2.2 und 3.11.3).

6.2.3 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat die Dauer des Meldeverfahrens keinen Einfluss auf den Rückerstattungsanspruch, insbesondere vermag sie keinen solchen zu begründen (vgl. E. 2.3). Es kann daher vorliegend offen bleiben, ob das Verfahren unter Berücksichtigung der Komplexität des vorliegend zu beurteilenden Sachverhalts ungebührlich lange gedauert hat, zumal die Beschwerdeführerin keine nähere Angaben zu den von ihr behaupteten diversen E-mails, Anrufen und Schreiben macht.

6.3 Zu prüfen bleibt indessen zunächst, ob die Vorinstanz zu Recht Zweifel an der Nutzungsberechtigung der Käufergesellschaft gehegt hat.

In diesem Zusammenhang ist vorab anzumerken, dass die Vorinstanz zur Begründung der Ablehnung des Meldeverfahrens die Nutzungsberechtigung für den gesamten Anteil von 950 Stammanteilen bestreitet, hierfür aber lediglich Umstände anführt, die für die am 5. September 2010 vom Gesellschafter A erworbenen 600 Stammanteile relevant waren.

6.3.1 Die Vorinstanz sieht die Nutzungsberechtigung der Käufergesellschaft als fraglich an, weil der im Ausland domizilierte Gesellschafter A die Stammanteile zu einem weit über dem Nominalwert liegenden Preis an eine schweizerische Käufergesellschaft verkauft habe, welche sich damit in die Reserven der Beschwerdeführerin eingekauft habe. Da die Beschwerdeführerin kurze Zeit nach dem Verkauf eine Dividende beschloss habe, sei zu vermuten, dass dem Verkäufer Reserven in der Form des Kaufpreises statt als verrechnungssteuerpflichtige Dividende zugeflossen

seien. Sinngemäss argumentiert die Vorinstanz, dass die Käufergesellschaft bereits vorgängig Reserven an den ausländischen Verkäufer weitergeleitet habe.

6.3.2 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG ist die Nutzungsberechtigung an den Aktien der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt massgeblich, an welchem die Dividende fällig geworden ist (vgl. E. 4.1). Bei Verkäufen kurz vor dem Dividendenstichtag ist die Nutzungsberechtigung nach der Rechtsprechung nur unter besonderen Umständen abzusprechen (E. 4.2.5).

Der ausländische Gesellschafter A verkaufte mit Vertrag vom 5. September 2010 lediglich einen Teil seiner Stammanteile an die schweizerische Käufergesellschaft. Die Nutzungsberechtigung für seinen verbleibenden Anteil ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Gemäss „Convention de cession de parts sociales“ vom 5. September 2010 war der Kaufpreis mittels Banküberweisung bzw. Bankcheck zu begleichen. Gemäss Rahmenvertrag vom 19. Oktober 2010 zwischen der UBS AG und der Käufergesellschaft gewährte die UBS AG zwecks Erwerb einer 60 %igen Beteiligung an der Beschwerdeführerin einen Rahmenkredit in der Höhe von maximal Fr. [Betrag]. Gemäss Kontoauszug der Käufergesellschaft (Konto 1020 UBS [Nr. ...]) wurde der Kaufpreis von Fr. [Betrag] am 28. Oktober 2010 beglichen. Am 22. November 2010 wurde auf dem gleichen Konto ein Betrag von Fr. [Betrag] mit dem Buchungstext „TRF“ wieder gutgeschrieben. Bei der Beschwerdeführerin wurde am 29. November 2010 ein Betrag von Fr. [Betrag] mit dem Buchungstext „TRF“ belastet (Konto 1021 UBS [Nr. ...]). Dies lässt es als naheliegend erscheinen, dass ein Teil des Kaufpreises vorerst über einen Bankkredit und dieser Kredit in der Folge durch einen entsprechenden Darlehen von der Zielgesellschaft finanziert worden ist. Die Beschwerdeführerin bestätigt diese Interpretation. Die nachfolgende Dividende wurde am 3. Mai 2012 beschlossen und am 28. September 2012 fällig. Zwischen dem Verkauf und der Dividendenfälligkeit liegen somit rund zwei Jahre. Die Saldi des Kontokorrents der Käufergesellschaft bei der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2011 und per 31. Dezember 2012 lassen zwar darauf schliessen, dass die Dividende für die Amortisation des Darlehens verwendet wurde. Die Amortisation erfolgte indessen gegenüber der Beschwerdeführerin und zu einem Zeitpunkt als der Gesellschafter A den Kaufpreis längst vereinnahmt hatte. Der vorliegende Fall weist somit keine relevante Ähnlichkeit mit dem im Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 beurteilten Sachverhalt auf und erweist sich insoweit als nicht geeignet, den Gesellschafter A im Zeitpunkt

der Dividendenfälligkeit für den verkauften Anteil weiterhin als Nutzungsberechtigten anzusehen, wie das die Vorinstanz tut. Die entsprechende Konstellation ist somit nicht unter dem Gesichtspunkt der Nutzungsberechtigung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG, sondern vielmehr unter dem Gesichtspunkt einer Steuerumgehung zu beurteilen.

6.4 Im Folgenden ist zu prüfen, ob ausreichende Anzeichen für eine Steuerumgehung im Rahmen des internationalen Beteiligungskaufs vorlagen bzw. vorliegen (vgl. E. 4.3), welche die Rückerstattungsberechtigung als zweifelhaft erscheinen lassen.

Diese Frage stellt sich jedoch nur mit Bezug auf die vom Gesellschafter A verkauften 600 Stammanteile, nicht jedoch für die 350 Stammanteile der Sacheinlegerin B.

Vorliegend rechtfertigt es sich, die Frage der tatsächlichen Steuereinsparung zuerst zu prüfen, mithin ob Verrechnungssteuern effektiv eingespart werden konnten (E. 4.3.3).

6.5 Der Gesellschafter A hat seinen Wohnsitz in Belgien. Vor dem Verkauf seiner Stammanteile wäre ihm auf den entsprechenden Dividendenanteilen eine Sockelsteuerbelastung von 15 % verblieben (Art. 10 § 2 Bst. b des Abkommens vom 28. August 1978 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA CH/BEL; SR 0.672.917.21]). Demgegenüber entfällt für die schweizerische Käufergesellschaft eine Sockelsteuerbelastung, wenn die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vollumfänglich erfüllt sind. Damit führt der Verkauf der Stammanteile des ausländischen Gesellschafters potentiell zu einer erweiterten Entlastung bei der Verrechnungssteuer; eine erhebliche Steuereinsparung steht im Raum (sog. Regimewechsel). Vorliegend ist eine hypothetische Steuereinsparung zwar möglich, indessen fehlt es im vorliegend einzig zu beurteilenden Einzelfall offensichtlich an einer effektiven Steuereinsparung, denn im Zeitpunkt der Verkaufstransaktion verfügte die Beschwerdeführerin – wie nachfolgend aufgezeigt wird – offensichtlich über keine flüssigen Mittel, die nicht betriebsnotwendig gewesen wären.

Gemäss Einsprache vom 22. Mai 2014 hatte die Beschwerdeführerin bereits damals Auszüge aus ihren Konten 1020 und 1021 der Jahre 2008 bis 2010 beigelegt. Die Auszüge für das Kto. 1023 sowie die „Convention de

crédit cadre“ vom 19. Oktober 2010 wurden erst vor Bundesverwaltungsgericht eingereicht.

Aus dem Auszug des hauptsächlichen Bankkontos der Beschwerdeführerin (Konto Nr. 1021 UBS [Nr. ...]) ergibt sich, dass sie erst am 29. November 2010 Fr. [Betrag] ihrem Bankkonto entnommen hat. Das fragliche Konto wies zudem seit dem 1. April 2010 zumeist einen negativen Saldo auf. Per 3. September 2010 (letzter Saldo vor Abschluss des Kaufvertrages) wies es einen Saldo von Fr. [Betrag] aus, per 28. Oktober 2010 (Datum der Überweisung des Kaufpreises durch die Käufergesellschaft) einen solchen von Fr. [Betrag] und per 22. November 2010 (Datum der Refinanzierung bei der Käufergesellschaft) einen solchen von Fr. [Betrag]. Die beiden weiteren Bankkonti (Konti Nr. 1020 und 1023) wiesen jeweils nur geringfügige oder gar negative Saldi aus.

Gemäss der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2010 beliefen sich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwände der Beschwerdeführerin für das verliehene Personal auf rund Fr. [Betrag] Mio. („Salaires et charges temporaires und Charges sociales temporaires“). Davon entfielen allein auf die Zeit vom 7. bis 10. September 2010 (Zeit nach Abschluss der Kaufvertrages) Saläre in der Höhe von Fr. [Betrag] und auf die Zeit vom 29. Oktober bis 5. November 2010 (Zeit nach Überweisung des Kaufpreises) solche im Betrag von Fr. [Betrag]. Damit sind die im Zeitpunkt des Verkaufs ausgewiesenen Bankguthaben umgehend zur Bezahlung von Lohnansprüchen verwendet worden und infolgedessen allesamt offensichtlich betriebsnotwendig gewesen.

Weil die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Verkaufstransaktion über keine nicht betriebsnotwendigen flüssigen Mittel verfügt hatte, hätte sie hiervon vorgängig offensichtlich auch keine Dividende ausschütten können. Eine effektive Steuerersparnis ist damit – unabhängig vom Regimewechsel – unter den gegebenen Umständen gar nicht möglich. Damit fehlt es an einer der drei Voraussetzungen für eine Steuerumgehung. Weil es sich um kumulative Voraussetzungen handelt, müssen die beiden anderen nicht mehr geprüft werden. Es liegt somit offensichtlich keine Steuerumgehung vor und erweist sich der Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers als offensichtlich (E. 3.11.3 und E. 6.2.2).

6.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass die von der Vorinstanz geltend gemachten Gründe für ihre Zweifel an der Rückerstattungsberechtigung der Käufergesellschaft offensichtlich nicht gerechtfertigt sind. Die Beschwerde

ist demzufolge gutzuheissen, und das Meldegesuch vom 19. September 2012 ist zu bewilligen.

7.

7.1 Ausgangsgemäss hat die obsiegende Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

7.2 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 von der Beschwerdeführerin beantragte Parteientschädigung von Fr. 4'000.- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) erscheint angemessen. Infolgedessen ist die ESTV zu verpflichten, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in entsprechender Höhe zu bezahlen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Der Beschwerdeführerin wird das Meldeverfahren (Formular 106 vom 19. September 2012) für den konzerninternen Dividendenanteil in der Höhe von Fr. 380'000.- (fällig am 28. September 2012) bewilligt.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Monique Schnell Luchsinger

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 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: