Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1103/2011

Urteil vom 7. Juli 2016

Besetzung

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

Parteien

A._____ ApS, …,
vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Thomas Meister und
Rechtsanwalt Maurus Winzap,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

DBA-DK, Rückerstattung Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
A._____ ApS ist eine in Dänemark ansässige Gesellschaft. Gemäss den eingereichten Statuten hat die A._____ ApS den Zweck, alle im Zusammenhang mit dem Aktien- und Wertschriftenhandel […] zu betreiben.

B.
Mit Datum vom 2. Mai 2007 liess die A._____ ApS bei der ESTV (Eingang am 22. Mai 2007) einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Formular 89 Nr. [X1]) für Fälligkeiten der Jahre 2006 und 2007 in der Höhe von Fr. […] einreichen.

Mit Datum vom 31. Mai 2007 liess die A._____ ApS bei der ESTV (Eingang am 13. Juni 2007) einen weiteren Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Formular 89 Nr. [X2]) für Fälligkeiten der Jahre 2006 und 2007 in der Höhe von Fr. […] einreichen.

Mit Schreiben vom 23. August 2007 verlangte die ESTV zusätzliche Informationen zum Rückerstattungsantrag Nr. [X1]. Die A._____ ApS reichte diese mit Eingabe vom 15. Oktober 2007 ein und erklärte dazu, ihre Handelsstrategie ziele darauf ab, Spreads aus Arbitragegeschäften über den Dividendenzeitraum verschiedener Aktien zu erzielen. In der Folge reichte die A._____ ApS – nach entsprechender Aufforderung – weitere Schreiben ein und teilte zudem mit, der Rückerstattungsantrag Nr. [X1] sei von Fr. […] auf Fr. […] (später auf Fr. […]) zu reduzieren.

In der Folge analysierte die ESTV verschiedene Transaktionen der A._____ ApS und teilte mit Schreiben vom 17. November 2009 mit, die Rückerstattungsanträge Nr. [X2] und Nr. [X1] seien vollumfänglich abzuweisen. Zusätzlich forderte die ESTV bereits erfolgte Rückerstattungen im Gesamtbetrag von Fr. […] zurück, da diese zu Unrecht erfolgt seien. Die A._____ ApS nahm daraufhin mit Eingabe vom 28. Mai 2010 zu den Ausführungen der ESTV Stellung, und es fand auch eine Besprechung zwischen den Parteien statt. Schliesslich eröffnete die ESTV am 12. Januar 2011 ihren Entscheid. Sie wies darin die Anträge Nr. [X2] (bzw. Nr. [X2]) und Nr. [X1] der A._____ ApS auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. […] bzw. Fr. […] im vollen Umfang ab. Zudem verpflichtete die ESTV die A._____ ApS, den Betrag von Fr. […] für zu Unrecht bereits erfolgte Rückerstattungen, zuzüglich Verzugszins, berechnet ab dem Da-

tum der Rückerstattung durch die ESTV bis zum Tag der Wiedereinzahlung, zurückzuzahlen (Ziffer 2 des Entscheids). Folgende sieben bereits erfolgte Rückerstattungen waren von dem Entscheid betroffen:

	Formular 89	Rückerstattungsfreigabe ESTV	Betrag
1.	[X3]	21.10.2006	Fr. […]
2.	[X4]	21.08.2006	Fr. […]
3.	[X5]	04.08.2006	Fr. […]
4.	[X6]	02.02.2007	Fr. […]
5.	[X7]	24.05.2007	Fr. […]
6.	[X8]	13.09.2007	Fr. […]
7.	[X9]	29.01.2008	Fr. […]

Die ESTV führte zusammenfassend aus, die von der A._____ ApS gewählte Rechtsgestaltung führe zu einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), weshalb die Rückerstattungen der Verrechnungssteuer zu verweigern und die von der ESTV bereits rückerstatteten Beträge zurückzuzahlen seien.

C.
Mit Eingabe vom 14. Februar 2011 erhob A._____ ApS (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Entscheid der ESTV. Sie beantragt dabei:

> (1) Es sei auf die Beschwerde einzutreten; eventualiter sei sie der ESTV zwecks Behandlung als Einsprache zu überweisen.
>
> (2) Ziff. 1 des angefochtenen Entscheids sei aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss den Anträgen nach Formular 89 Nr. [X1] vom 2. Mai 2007 über (recte) Fr. […] und Formular 89 Nr. [X2] vom 31. Mai 2007 über Fr. […] vorzunehmen.
>
> (3) Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids sei aufzuheben.
>
> (4) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

Zum – wie nachfolgend zu zeigen sein wird – einzig noch relevanten Rechtsbegehren 3 führt die Beschwerdeführerin unter anderem aus, im vorliegenden Fall habe die ESTV durch ihre sieben Rückerstattungsentscheide und die nachfolgende Überweisung der zurückzuerstattenden Verrechnungssteuerbeträge das Fehlen eines Verrechnungssteueranspruchs bestätigt. Diese Rückerstattungsentscheide seien in Rechtskraft erwachsen und damit unabänderlich. Eine Wiedererwägung der Entscheide sei gesetzlich nicht vorgesehen, und selbst wenn ein Revisionsverfahren gesetzlich vorgesehen wäre, läge kein Revisionsgrund vor. Im Übrigen sei der Rückzahlungsanspruch der ESTV – selbst wenn Schweizer Recht zur Anwendung gelangen würde – verjährt und/oder verwirkt. Zudem – so die Beschwerdeführerin weiter – sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden, da die ESTV den Rückforderungsanspruch in ihrem Entscheid vom 12. Januar 2011 nicht begründet habe.

D.
Mit Vernehmlassung vom 9. Juni 2011 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Frage der Rückforderung der bereits rückerstatteten Verrechnungssteuer in der Höhe von insgesamt Fr. […] (zuzüglich Verzugszins) führt sie aus, die Rückerstattungen seien nicht aufgrund formeller, schriftlicher Entscheide erfolgt. Daher sei eine Nachprüfung des Anspruchs zulässig. Da der Beschwerdeführerin aufgrund der abgeschlossenen Swap-Verträge das Recht zur Nutzung der streitbetroffenen Dividenden gefehlt habe und zudem ein Abkommensmissbrauch vorliege, seien die bereits rückerstatteten Verrechnungssteuern (zuzüglich Verzugszins) der ESTV zurückzuzahlen.

E.
Mit Replik vom 31. August 2011 und Triplik vom 24. Oktober 2011 macht die Beschwerdeführerin und mit Duplik vom 22. September 2011 die Vorinstanz weitere Ausführungen zur Streitsache.

F.
Das Bundesgericht fällte am 5. Mai 2015 anlässlich einer öffentlichen Urteilsberatung zwei Urteile (2C_364/2012 / 2C_377/2012 [veröffentlicht in BGE 141 II 447] und 2C_895/2012) in thematisch verwandten Sachverhalten. Nachdem Ende Oktober 2015 auch die schriftlichen Urteilsbegründungen veröffentlicht worden waren, setzte das Bundesverwaltungsgericht mit Verfügung vom 9. November 2015 der Beschwerdeführerin Frist an, damit

diese zur (neuen) bundesgerichtlichen Rechtsprechung, soweit diese das vorliegende Verfahren betreffen sollte, Stellung nehmen konnte.

Die Beschwerdeführerin tat dies mit Eingabe vom 10. Dezember 2015 (Quintuplik). Sie führt aus, sie anerkenne die durch die Mehrheit der Bundesrichter vertretene Auffassung und ziehe angesichts des vorliegend zu beurteilenden Sachverhalts die beiden hängigen Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Formular 89 Nr. [X1] vom 2. Mai 2007 und Formular 89 Nr. [X2] vom 31. Mai 2007 zurück (ursprüngliches Rechtsbegehren 2). Sie bestreite jedoch weiterhin den Anspruch auf Rückforderung eines Grossteils der bereits an sie erfolgten Rückerstattungen in der Höhe von insgesamt Fr. […] (ursprüngliches Rechtsbegehren 3). Die ESTV habe – so die Beschwerdeführerin weiter – erstmals mit Schreiben vom 17. November 2009 die Rückzahlung gefordert. Diese Aufforderung erfolgte mehr als drei Jahre nach Rückerstattung von insgesamt Fr. […]. Die Rückforderung dieses Betrags sei daher verjährt (Rückerstattungsanträge Formular 89 Nr. [X3], Nr. [X4] Nr. [X5]). Weiter habe die ESTV den mit Formular 89 Nr. [X7] geltend gemachten Rückerstattungsanspruch in der Höhe von Fr. […] mit Entscheid vom 23. Mai 2007 bewilligt und am 5. Juni 2007 an die Beschwerdeführerin ausbezahlt. Dieser Entscheid sei in Rechtskraft erwachsen und der entsprechende Betrag könne nicht mehr zurückgefordert werden. Im Übrigen sei der Restbetrag von insgesamt Fr. […] aufgrund von nicht förmlichen Rückerstattungsentscheiden in den Jahren 2007 und 2008 rückerstattet worden.

G.

Mit Eingabe (Sextuplik) vom 21. Januar 2016 nahm die ESTV ihrerseits zur neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung und zur Eingabe der Beschwerdeführerin Stellung. Aufgrund des Rückzugs eines Rechtsbegehrens durch die Beschwerdeführerin beantragt die ESTV, das Beschwerdeverfahren sei hinsichtlich der verweigerten Rückerstattung infolge Beschwerderückzugs als gegenstandslos geworden abzuschreiben. Zudem sei die Beschwerde betreffend die Rückforderung der bereits zurückerstatteten Verrechnungssteuern im Umfang von Fr. […] sowie hinsichtlich des Zinsenlaufs auf der Rückforderung (erst ab dem 12. Januar 2011) gutzuheissen; im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen (d.h. betreffend die Rückforderung der ESTV von Fr. […] [Anträge Nr. [X9], Nr. [X8], Nr. [X7] und Nr. [X6]] mit Zins von 5% ab dem 12 Januar 2011 bis zur Wiedereinzahlung). Zum Schreiben vom 23. Mai 2007 führt die ESTV aus, es handle sich dabei um keine Verfügung bzw. um keinen formellen Entscheid, welcher in Rechtskraft erwachsen könne.

H.
In einer weiteren Stellungnahme (Septuplik) vom 4. Februar 2016 macht die Beschwerdeführerin zusätzliche Ausführungen zur rechtlichen Einordnung des Schreibens der ESTV vom 23. Mai 2007. Es handle sich – so die Beschwerdeführerin – nicht um einen blossen "Realakt", sondern um eine Verfügung, wie sie gesetzlich vorgesehen sei. Daher müsse sie den Betrag von Fr. […] nicht zurückerstatten.

In einer kurzen Eingabe vom 18. Februar 2016 nimmt auch die ESTV nochmals Stellung.

Auf die Vorbringen der Parteien und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Entscheide der ESTV betreffend die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen an ausländische Antragsteller (Art. 32 VGG e contrario, Art. 33 Bst. d VGG i.V.m. Art. 3 Abs. 4 der Verordnung vom 18. Dezember 1974 zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen [SR 672.931.41, Vo DBA-DK]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben (vgl. so bereits Zwischenverfügung des BVGer A-6537/2010 vom 11. Januar 2011) und auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Kurz vor Ende des Schriftenwechsels hat die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 10. Dezember 2015 ihr Rechtsbegehren (ursprüngliches Rechtsbegehren 2) um Gutheissung zweier Rückerstattungsanträge (Formular 89 Nr. [X1] und Nr. [X2]) zurückgezogen. In diesem Umfang ist das Beschwerdeverfahren zufolge des Rückzugs als gegenstandslos geworden abzuschreiben.

1.3 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen.

1.4 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 349 E. 1a; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-1480/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 1.3).

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV. Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1001 ff.). Dazu zählt auch die Pflicht der Behörde, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen und ihren Entscheid ausreichend zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; BGE 136 I 229 E. 5.2, 126 I 97 E. 2).

2.2 Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten und auch die Rechtsmittelbehörde sich mit dem Entscheid auseinandersetzen kann. Dies ist nur möglich, wenn sich beide über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Gerichtspraxis verlangt

nicht, dass sich eine verfügende Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4). Erforderlich ist aber stets eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt. Erwägungen allgemeiner Art ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen nicht (BGE 136 I 229 E. 5.2; BVGE 2010/35 E. 4.1.2; vgl. auch HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1038; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, S. 22 ff.).

2.3 Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (vgl. statt vieler BGE 135 I 187 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1039). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 133 I 201 E. 2.2; BVGE 2008/47 E. 3.3.4; Urteil des BVGer A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 1.2.2.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1174 f.).

2.4 Da die entsprechenden Verfahrensgarantien formeller Natur sind, ist zunächst die Rüge der Beschwerdeführerin zu behandeln, die ESTV habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Entscheid der ESTV vom 12. Januar 2011 sei hinsichtlich der Forderung auf Rückerstattung der bereits ausbezahlten Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. […] nicht ausreichend begründet.

Eine ausreichende Begründung eines Entscheids ist bereits dann gegeben, wenn die Behörde kurz die Überlegungen nennt, von denen sie sich leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (E. 2.2). Dies hat die ESTV in ihrem Entscheid (auch) hinsichtlich ihrer Rückforderung getan. Sie legte dar, weshalb sie der Meinung ist, dass der Beschwerdeführerin das Recht zur Nutzung der streitbetroffenen Dividenden fehle bzw. ein Abkommensmissbrauch vorliege. In der Folge verweigerte die ESTV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und forderte die von ihr bereits an die Beschwerdeführerin ausbezahlten Verrechnungssteuerbeträge in der Höhe

von Fr. […] zurück. Eine rechtliche Grundlage für die Rückforderung nannte die ESTV in ihrem Entscheid vom 12. Januar 2011 zwar nicht, doch hatte sie dies bereits in ihrem Schreiben vom 17. November 2009 getan. Darin hielt sie fest, sie stütze ihre Rückforderung auf Art. 51 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21). Der Beschwerdeführerin war es unter diesen Umständen möglich, den Entscheid vom 12. Januar 2011 sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor. Im Übrigen könnte eine solche Verletzung nach der Rechtsprechung vorliegend als geheilt gelten, da die ESTV im Beschwerdeverfahren, insbesondere in ihrer Vernehmlassung vom 9. Juni 2011, zur erwähnten Forderung Stellung genommen hat und der Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht – als Instanz mit umfassender Kognition (vgl. E. 2.3) – das rechtliche Gehör umfassend gewährt worden ist.

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG bestimmt, dass ein nach Art. 22-28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer hat, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Die Steuer beträgt 35 Prozent der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

3.2 Die Verrechnungssteuer führt bei ausländischen Empfängern schweizerischer Dividenden grundsätzlich zu einer endgültigen, an der Quelle erhobenen steuerlichen Belastung (Art. 22 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 VStG). Personen, die bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Sitz oder Wohnsitz im Ausland hatten, können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur insoweit verlangen, als ihnen ein zwischenstaatliches Abkommen Anspruch darauf vermittelt (BGE 141 II 447 E. 2.2; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 2.2; Urteil des BVGer A-813/2010 vom 7. September 2011 E. 3.1; MAJA BAUER-BALMELLI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Art. 21 N. 55).

3.2.1 Gemäss Art. 10 Abs. 1 des Abkommens vom 23. November 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-DK, SR 0.672.931.41,

in der hier anwendbaren ursprünglichen Fassung vom 23. November 1973, AS 1974 1720) können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, nur in dem anderen Staat besteuert werden. Laut Art. 4 Abs. 1 DBA-DK ist mit dem Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person gemeint, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund des Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Die von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft an eine in Dänemark ansässige Person gezahlten Dividenden unterliegen demnach nur in Dänemark der Besteuerung. Zwar kann die Schweiz gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-DK zunächst Steuern von Dividenden im Abzugswege (an der Quelle) erheben. Allerdings ist die derart einbehaltene Steuer auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird (Art. 26 Abs. 2 DBA-DK). Das wird in Art. 1 Vo DBA-DK dadurch präzisiert, dass dort ausgeführt wird, die im Art. 10 DBA-DK vorgesehene Entlastung von Steuern von Dividenden und Zinsen werde von schweizerischer Seite durch die volle Erstattung der Verrechnungssteuer gewährt. Gemäss Art. 26 Abs. 4 DBA-DK müssen die Anträge auf Erstattung stets eine amtliche Bescheinigung des Staates enthalten, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in diesem Staat (vgl. Urteil des BGr 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 3.1).

3.3 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die "effektive Nutzungsberechtigung" Voraussetzung für eine Quellensteuerentlastung gemäss Art. 10 Abs. 1 DBA-DK (vgl. BGE 141 II 447 E. 4; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 3.2; BEAT BAUMGARTNER, Beneficial ownership und Dividendenarbitrage, in: StR 70/2015 S. 932 f.). Der Begriff der "effektiven Nutzungsberechtigung" dient dazu, die Intensität der Beziehung zwischen einem Steuersubjekt und einem Steuerobjekt gemäss dem Umfang der Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Verwendung der Einkünfte zu beurteilen. Es geht um Merkmale des Eigentums und der wirtschaftlichen Kontrolle bzw. der tatsächlich ausgeübten Befugnisse, und zwar nicht in einem engen technischen bzw. formaljuristischen Sinn, sondern unter Einbezug der wirtschaftlichen Umstände ("substance over form"). Das Beurteilungskriterium soll verhindern, dass eine Person oder Gesellschaft mit nur beschränkten Befugnissen zwischengeschaltet wird, um in den Genuss der Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens zu

kommen (Urteil des BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 3.3).

Muss eine Person die Einkünfte aufgrund von bereits im Zeitpunkt der Zahlung bestehenden vertraglichen Leistungsverpflichtungen weiterleiten, ist ihr in diesen sogenannten "Weiterleitungsfällen" die Entscheidungsbefugnis abzusprechen. Auch eine rein tatsächliche Einschränkung aufgrund einer faktischen Pflicht zur Weiterleitung kann dazu führen, dass eine Person über keine oder nur sehr begrenzte Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Verwendung der massgeblichen Einkünfte verfügt. Eine tatsächliche Einschränkung ist anzunehmen, wenn (kumulativ) einerseits die Erzielung der Einkünfte von der Pflicht zur Weiterleitung dieser Einkünfte und andererseits die Pflicht zur Weiterleitung der Einkünfte von der Erzielung dieser Einkünfte abhängig ist (vgl. BGE 141 II 447 E. 5.2.2; BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2010, S. 130 ff., insb. S. 150).

3.4 Für Rückerstattungsanträge von in der Schweiz ansässigen Dividendenempfängern sieht Art. 51 Abs. 2 VStG eine spätere Nachprüfung ausdrücklich vor, falls die Rückerstattung nicht auf einem Entscheid gemäss Art. 51 Abs. 1 VStG beruht. Demgegenüber ist – im internationalen Verhältnis – eine solche Nachprüfung weder im DBA-DK noch in der Vo DBA-DK geregelt. Gemäss Art. 3 Abs. 1 Vo DBA-DK prüft die ESTV den Antrag auf seine Berechtigung und seine Richtigkeit. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel holt sie direkt beim Antragsteller ein. Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK betrifft die Vorgehensweise in den Fällen, in welchen die ESTV die Rückerstattung gewährt. Sie fällt dabei grundsätzlich einen förmlichen Entscheid. Die Hypothese einer nachfolgenden Rückforderung wird nicht erwähnt. Art. 3 Abs. 3 Vo DBA-DK befasst sich mit der Verweigerung der Rückerstattung und bestimmt, dass die ESTV ihren (ganz oder teilweise) abweisenden Entscheid mit einer Begründung und einer Rechtsmittelbelehrung durch eingeschriebenen Brief zu eröffnen hat (vgl. BGE 141 II 447 E. 8.1).

Art. 3 Abs. 2 und 3 Vo DBA-DK sehen somit vor, dass die ESTV betreffend die Rückerstattung einen förmlichen Entscheid zu fällen hat. Hat die ESTV einen solchen förmlichen Entscheid (z.B. auch nur ein Standardformular ohne Unterschrift) betreffend die Rückerstattung gefällt, ist es ihr nicht zulässig, diesen Entscheid zu einem späteren Zeitpunkt mit einer zweiten –

allenfalls auf einer eingehenden Prüfung beruhender – Verfügung zu widerrufen (vgl. BGE 141 II 447 E. 8.2). Ein solches Vorgehen ist weder im DBA-DK noch in der Vo DBA-DK vorgesehen.

3.4.1 Erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer jedoch ohne förmlichen Entscheid, ist eine – zu einem späteren Zeitpunkt durch einen förmlichen Entscheid angeordnete – Rückforderung bereits rückerstatteter Verrechnungssteuer nicht ausgeschlossen. Solche Entscheide sind gemäss Bundesgericht zwar mit der Konzeption von Art. 3 Vo DBA-DK nicht in Einklang zu bringen und lassen sich nicht auf Art. 51 VStG abstützen. Auch Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) käme als Grundlage allenfalls einzig in Frage, wenn der unrechtmässige Vorteil, welcher korrigiert werden soll, seinen Grund in einer objektiv strafbaren Verletzung der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat. Eine Rückforderung seitens der ESTV kann aber auf dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der ungerechtfertigten Bereicherung gründen (BGE 141 II 447 E. 8.5).

3.4.2 Nach Rechtsprechung und Lehre gilt im Verwaltungsrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz analog zu Art. 62 ff. OR, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund oder aus Irrtum über die Leistungspflicht erfolgen, zurückzuerstatten sind. Ungerechtfertigt sind namentlich auch Leistungen, auf welche materiellrechtlich kein Anspruch besteht. Eine Leistung ist jedoch nicht ohne Rechtsgrund erbracht worden, wenn sie aufgrund einer zwar materiellrechtlich falschen, aber rechtskräftigen Verfügung erfolgt ist und kein Grund besteht, auf diese Verfügung zurückzukommen (BGE 141 II 447 E. 8.5.1, 124 II 570 E. 4b und 4c mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 148 ff.).

Für die Frage der Verjährung eines solchen Anspruchs aus ungerechtfertigter Bereicherung im Zusammenhang mit dem DBA-DK kommt gemäss Bundesgericht nicht die privatrechtliche Einjahresfrist (Art. 67 Abs. 1 OR) zum Tragen, sondern die dem Verrechnungssteuerrecht eigene, näherliegende Frist von drei Jahren (Art. 51 VStG). Die Verzinsungspflicht beginnt dabei ab dem Zeitpunkt des förmlichen Rückforderungsentscheids der ESTV (vgl. BGE 141 II 447 E. 8.5.2 und 8.7; Urteil des BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 11.3).

3.4.3 Verfügungen sind nach Art. 5 Abs. 1 VwVG Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und

die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten (Bst. a), die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder Umfanges von Rechten und Pflichten (Bst. b) oder die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten und Pflichten oder das Nichteintreten auf ein solches Begehren zum Gegenstand haben (Bst. c). Als Verfügungen gelten mithin autoritative, einseitige, individuell-konkrete Anordnungen der Behörde, die in Anwendung von Verwaltungsrecht ergangen, auf Rechtswirkungen ausgerichtet sowie verbindlich und erzwingbar sind (vgl. BGE 137 II 409 E. 6.1; 135 II 38 E. 4.3; 131 II 13 E. 2.2).

Verfügungen sind den Parteien schriftlich zu eröffnen (Art. 34 VwVG). Sie sind, auch wenn sie in Briefform ergehen, als solche zu bezeichnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen (Art. 35 Abs. 1 VwVG). Auf die Begründung und die Rechtsmittelbelehrung kann jedoch verzichtet werden, wenn die Behörde den Begehren der Parteien voll entspricht und keine Begründung verlangt wird (Art. 35 Abs. 3 VwVG). Aus mangelhafter Eröffnung darf den Parteien kein Nachteil erwachsen (Art. 38 VwVG). Im Falle von Unklarheiten über den Verfügungscharakter eines Schreibens ist nicht massgebend, ob die Verwaltungshandlung als Verfügung gekennzeichnet ist oder den gesetzlichen Formvorschriften für eine Verfügung entspricht, sondern ob die Strukturmerkmale einer Verfügung vorhanden sind (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 29 Rz. 3).

4.
Im Streit liegt vorliegend – nachdem die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde teilweise zurückgezogen hat – noch die Frage, ob die Beschwerdeführerin der ESTV die bereits zurückerstatteten Verrechnungssteuern zurückzuzahlen hat.

4.1 In den Jahren 2006 bis 2008 hat die ESTV aufgrund von sieben Anträgen der Beschwerdeführerin Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. […] zurückerstattet (vgl. Sachverhalt Bst. B).

Die ESTV hat – wie gesehen E. 3.4.1 – die Möglichkeit, bereits rückerstattete Verrechnungssteuern im internationalen Verhältnis zurückzufordern, sofern die Voraussetzungen der ungerechtfertigten Bereicherung erfüllt sind. Dazu muss unter anderem die ursprüngliche Rückerstattung auf einem formlosen Entscheid beruht haben, und die Verjährungsfrist darf nicht abgelaufen sein.

4.2 Zu den Rückerstattungen aufgrund der Anträge Nr. [X3], Nr. [X4] und Nr. [X5] bringen die Parteien übereinstimmend vor, der Rückforderungsanspruch der ESTV sei verjährt und die Beschwerdeführerin müsse den Betrag von insgesamt Fr. […] nicht zurückzahlen. Die Beschwerde sei in diesem Punkt gutzuheissen.

Trotz dieser Übereinstimmung der Parteien ist nachfolgend – in der gebotenen Kürze – zu prüfen, ob dem Begehren der Beschwerdeführerin betreffend die Rückerstattungen aufgrund der Anträge Nr. [X3], Nr. [X4] und Nr. [X5] zu entsprechen ist.

Die übereinstimmenden Rechtsbegehren waren eine Folge der erwähnten Urteile des Bundesgerichts vom 5. Mai 2015. Darin wurde festgehalten, dass ein allfälliger Rückforderungsanspruch der ESTV aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung drei Jahre nach erfolgter Rückerstattung verjährt (E. 3.4.2).

Die ESTV hat vorliegend erstmals mit Schreiben vom 17. November 2009 die Rückforderung geltend gemacht. Seit den Rückerstattungen der Verrechnungssteuern aufgrund der Anträge Nr. [X3] (Rückerstattung am 27. Oktober 2006), Nr. [X4] (Rückerstattung am 18. September 2006) und Nr. [X5] (Rückerstattung am 27. Oktober 2006) waren in jenem Zeitpunkt schon mehr als drei Jahre vergangen; ein Anspruch auf Rückforderung aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung besteht demnach nicht mehr. Aufgrund der Verjährung ist es im Übrigen nicht relevant, ob die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuern aus materiell-rechtlicher Sicht ursprünglich zurecht rückerstattet erhalten hatte. Die Beschwerde ist aufgrund der Verjährung in diesem Punkt gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin muss den Betrag von Fr. […] nicht zurückzahlen und schuldet entsprechend auf diesem Betrag auch keine Verzugszinsen.

4.3 Als Nächstes ist auf die Rückforderung der ESTV in der Höhe von Fr. […] einzugehen. Diesen Betrag hat die ESTV der Beschwerdeführerin am 5. Juni 2007 aufgrund des Antrags Nr. [X7] zurückerstattet. Sie fordert diesen nun zurück. Zu beurteilen ist dabei primär die rechtliche Einordnung eines Schreibens vom 23. Mai 2007 der ESTV an die Beschwerdeführerin.

Das Schreiben der ESTV vom 23. Mai 2007 trägt die Überschrift "Rückerstattung der Verrechnungssteuer" und lautet wie folgt: "Sehr geehrte Damen und Herren. Wir beziehen uns auf den oben erwähnten Antrag (Form. 89). Der Betrag von Fr. […] wird in den nächsten 14 Tagen der folgenden

Zahlungsadresse gutgeschrieben: [*Adresse*]" am Schluss des Dokuments befindet sich die Bemerkung "(Anzeige ohne Unterschrift)".

4.3.1 Die Beschwerdeführerin bringt dazu vor, mit Schreiben vom 23. Mai 2007 sei der von ihr frist- und formgerecht geltend gemachte Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer und der von der ESTV geschuldete Rückerstattungsbetrag autoritativ festgestellt und der bevorstehende Realakt (Überweisung des geschuldeten Betrags an die Beschwerdeführerin) zur Erfüllung des bestandes- und betragsmässig anerkannten Anspruchs angekündigt worden. Dies entspreche dem von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK vorgesehenen Vorgehen. In diesem Fall handle es sich um ein singuläres Vorgehen der ESTV, welches allerdings genau den gesetzlichen Vorgaben entspreche und das hängige Rückerstattungsverfahren durch (Feststellungs-)Entscheid und nachfolgenden Realakt (Überweisung) in der gesetzlich vorgesehenen Weise abgeschlossen habe. Auf diesen nunmehr in Rechtskraft erwachsenen Entscheid könne nicht mehr zurückgekommen werden.

Die ESTV wendet dagegen ein, das streitbetroffene Schreiben erfülle die Voraussetzungen einer Verfügung gemäss Art. 5 VwVG nicht. Das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der ESTV sei mit dieser Anzeige in keiner Art und Weise geregelt worden. Es werde im Schreiben keinen Entscheid über den Antrag gefällt, sondern einzig eine Zahlung angekündigt. Zudem habe die ESTV das Schreiben direkt ins Ausland gesandt, was – wenn es sich um eine Verfügung handeln würde – völkerrechtswidrig gewesen wäre. Im Übrigen enthalte das Schreiben keine Rechtsmittelbelehrung.

4.3.2 In den vom Bundesgericht jüngst behandelten Fällen waren formlose und vorbehaltslose Rückerstattungsentscheide zu beurteilen. Es befanden sich dort keinerlei Schreiben im Zusammenhang mit den Rückerstattungen in den Akten. Dennoch führte das Bundesgericht damals bereits aus, dass es für die ESTV gemäss Art. 3 Vo DBA-DK nicht zulässig gewesen wäre, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf einen förmlichen Entscheid (z.B. auch nur anhand eines Standardformulars ohne Unterschrift) zu stützen und einen solchen Entscheid dann mit einer zweiten Verfügung zu widerrufen. Dementsprechend sei auch eine Rückforderung aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung nicht mehr möglich, wenn die Leistung nicht ohne Rechtsgrund erbracht worden ist (vgl. BGE 141 II 447 E. 8.2).

Die entscheidende Frage ist somit, ob es sich beim Schreiben vom 23. Mai 2007 um einen Entscheid im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK gehandelt hat, welcher nunmehr in Rechtskraft erwachsen ist. Ist dies der Fall, dann ist es der ESTV nicht mehr möglich, den entsprechenden Betrag zurückzufordern.

4.3.3 Gemäss Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK eröffnet die ESTV dem Antragsteller ihren Entscheid schriftlich und überweist den Erstattungsbetrag an die im Antrag angegebene Adresse. Art. 3 Abs. 3 Vo DBA-DK verlangt, falls ein Antrag ganz oder teilweise abgewiesen wird, dass der Entscheid mit einer Begründung und einer Rechtsmittelbelehrung durch eingeschriebenen Brief eröffnet wird. Aus dem Wortlaut von Art. 3 Abs. 3 Vo DBA-DK kann somit e contrario geschlossen werden, dass es keiner Begründung und keiner Rechtsmittelbelehrung (und auch keines eingeschriebenen Briefs) bedarf, falls der Antrag gemäss Art 3 Abs. 2 Vo DBA-DK vollständig gutgeheissen wird. Diese Regelung entspricht jener von Art. 35 Abs. 3 VwVG, wonach die Behörde auf Begründung und Rechtsmittelbelehrung verzichten kann, wenn sie dem Begehren der Partei voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt.

4.3.4 Auf den ersten Blick erscheint tatsächlich denkbar, dass die ESTV der Beschwerdeführerin mit diesem Schreiben die anstehende Auszahlung bloss hatte ankündigen wollen. Das Schreiben ist entsprechend auch nicht als Verfügung (bzw. Entscheid) gekennzeichnet und äusserst knapp gehalten.

Bei genauerer Betrachtung von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK kommt das Gericht jedoch zu einem gegenteiligen Schluss. Die erwähnte Verordnung verlangt – wie gesehen – einzig, dass der Entscheid (ohne Begründung und Rechtsmittelbelehrung) eröffnet und der Betrag anschliessend an die angegebene Adresse überwiesen wird. Gemäss Bundesgericht kann es sich dabei auch nur um ein "Standardformular ohne Unterschrift" handeln. Genau dies hat die ESTV mit dem Schreiben vom 23. Mai 2007 getan. Sie teilte der Beschwerdeführerin mit, dass unter Bezugnahme auf den Rückerstattungsantrag der Betrag von Fr. […] zurückerstattet und demnächst an die angegebene Adresse überwiesen werde. Aus dieser vollständigen Rückerstattung unter Bezugnahme auf den Rückerstattungsantrag kann (nur) geschlossen werden, dass die ESTV den Antrag gutheisst und die Beschwerdeführerin Anspruch auf Rückerstattung hat. Dass im Schreiben nicht ausdrücklich steht, "*der Antrag wird gutgeheissen*", ändert daran

nichts. Da die ESTV dem Antrag der Beschwerdeführerin vollständig entsprach, reichte es für einen förmlichen Entscheid aus, wenn aus ihm hervorgeht, dass der gesamte Betrag zurückerstattet wird. Weitere Ausführungen zum Antrag, eine Begründung oder auch eine Rechtsmittelbelehrung sind gemäss Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK nicht vorgesehen und waren vorliegend auch nicht notwendig.

Die ESTV versteht das streitbetroffene Schreiben zwar – wie gesagt – als eine blosse Ankündigung der Rückerstattung. Die ESTV möchte vorliegend also entgegen dem in Art. 3 Vo DBA-DK vorgesehenen Verfahren nur einen formlosen Entscheid betreffend die Rückerstattung fällen, die Rückerstattung selbst aber dann doch schriftlich "ankündigen", wiederum aber ohne mit diesem Schreiben einen schriftlichen Entscheid zu fällen. Diese Argumentation der ESTV erscheint widersprüchlich und entspricht auch nicht den Vorgaben von Art. 3 Vo-DBA. Der ESTV ist Art. 3 Vo DBA-DK bekannt und sie hat sich daran zu halten. Sendet sie einem Antragsteller unaufgefordert ein Schreiben betreffend die Rückerstattung des beantragten Betrags zu (wie vorliegend mit dem streitbetroffenen Schreiben vom 23. Mai 2007), erfüllt dieses Schreiben die Anforderungen von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK. Ob dieser Entscheid auf einer gründlichen Untersuchung der Rückerstattungsberechtigung beruht oder nicht, spielt dabei keine Rolle. Die ESTV hätte es in der Hand gehabt, eine solche vorzunehmen oder aber, falls sie sich eine mögliche spätere Rückforderung hätte vorbehalten wollen, einen entsprechenden unmissverständlichen Vorbehalt auf dem – in einem solchen Fall – nicht vorbehaltslosen Entscheid anzubringen (vgl. auch dazu BGE 141 II 447 E. 8.2). Dies hat sie im streitbetroffenen Schreiben nicht getan. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin demnach den Anspruch auf Rückerstattung bewusst mit einem Schreiben, welches die Anforderungen von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK erfüllt, eröffnet. Ob sie sich zum damaligen Zeitpunkt der Konsequenzen eines solchen Schreibens bewusst gewesen ist, spielt dabei keine Rolle.

An dieser Einordnung des Schreibens vermag das Vorbringen der ESTV, ein Versand eines förmlichen Entscheids ins Ausland wäre völkerrechtswidrig gewesen, woraus ersichtlich werde, dass es sich gerade nicht um einen förmlichen Entscheid handeln könne, nichts zu ändern. Für die Beurteilung des Schreibens ist (einzig) Art. 3 Vo DBA-DK massgebend und nicht die gewählte Versandart. Im Übrigen widerspräche es Treu und Glauben, wenn sich eine Behörde, die eine falsche Versandart eines Entscheids (zugunsten des Antragsstellers) wählt, zu einem späteren Zeitpunkt zulas-

ten des Antragstellers auf die von ihr nicht ordnungsgemäss vorgenommene Zustellung berufen würde. Unabhängig von der Zustellung stellt das streitbetroffene Schreiben somit einen förmlichen Entscheid im Sinn des DBA-DK dar.

Offenbleiben kann im Übrigen, warum die ESTV nur betreffend diesen Rückerstattungsantrag der Beschwerdeführerin einen Entscheid im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK gefällt hat und nicht auch bezüglich der sechs anderen. Das Argument der ESTV, solche Ankündigungen von Rückzahlungen seien konstante Praxis, widerlegt sie damit jedoch gleich selbst.

Die ESTV hat mit dem Entscheid vom 23. Mai 2007 das in Art. 3 Abs. 2 Vo DBA-DK vorgesehene Vorgehen eingehalten. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. […] von der ESTV an die Beschwerdeführerin erfolgte aufgrund eines förmlichen Entscheids. Dieser wurde rechtskräftig. Eine entsprechende Rückforderung ist nicht möglich. Auch betreffend diese Rückerstattung ist die Beschwerde demnach gutzuheissen.

4.4 Schliesslich bleibt noch die Rückforderung der aufgrund der Anträge Nr. [X6] (Fr. […]; Rückerstattung am 19. März 2007), Nr. [X8] (Fr. […]; Rückerstattung am 25. September 2007) und Nr. [X9] (Fr. […]; Rückerstattung am 17. März 2008) rückerstatteten Verrechnungssteuern zu beurteilen. Zu diesen macht die Beschwerdeführerin keine substantiierten Ausführungen. Sie erwähnt einzig, diese Beträge seien in den Jahren 2007 und 2008 aufgrund von nicht förmlichen Rückerstattungsentscheiden an sie zurückerstattet worden ([…]).

Eine Rückforderung dieser Beträge von insgesamt Fr. […] wäre grundsätzlich möglich, da den Rückerstattungen der ESTV jeweils formlose Entscheide zugrunde lagen. Etwas anderes geht aus den Akten nicht hervor. Zudem wäre eine Rückforderung nicht verjährt, da die ESTV am 17. November 2009 und somit innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist erstmals ihren Rückforderungsanspruch geltend gemacht hat. Fraglich ist jedoch, ob die Beschwerdeführerin, als sie die Rückerstattungsanträge gestellt hatte, rückerstattungsberechtigt war.

Die ESTV hat grundsätzlich die Voraussetzungen der ungerechtfertigten Bereicherung zu beweisen, da sie den streitbetroffenen Betrag zurückfordert (vgl. zur Beweislast Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.9.3). Zu Beginn des vorliegenden Beschwerdeverfahrens hat die

Beschwerdeführerin vorgebracht, die ESTV habe keine Untersuchungen betreffend die Dividendenausschüttungen bzw. die Transaktionen, welche den Anträgen Nr. [X6], Nr. [X8] und Nr. [X9] zugrunde gelegen haben, vorgenommen ([…]). Es trifft zu, dass den Akten nur wenig betreffend die den Anträgen zugrundeliegenden Dividendenausschüttungen entnommen werden kann. Dennoch ist es vorliegend nicht notwendig, die Sache zur weiteren Abklärung an die ESTV zurückzuweisen (vgl. bspw. BGE 141 II 447 E. 8.6). Im ganzen Verfahren verwendeten die Beschwerdeführerin wie auch die ESTV einige beispielhafte Transaktionen für die rechtliche Beurteilung sämtlicher streitbetroffenen Transaktionen. Dies hat die Beschwerdeführerin nie bemängelt, auch nicht, als die ESTV mit Schreiben vom 17. November 2009 erstmals die Rückzahlung von Fr. […] verlangt hatte. Diese Rückforderung betraf auch die Anträge Nr. [X6], Nr. [X8] und Nr. [X9]. Somit ist davon auszugehen, dass die beispielhaft gewählten Transaktionen weiterhin von den Parteien für die Beurteilung des Falles verwendet wurden. Die Beschwerdeführerin hat zudem ihr Rechtsbegehren 2 – welches eine materielle Beurteilung der Rückerstattungsberechtigung erforderlich gemacht hätte – mittlerweile zurückgezogen (E. 1.2) und in den Eingaben vom 10. Dezember 2015 und vom 4. Februar 2016, welche nach den neuen Entscheiden des Bundesgerichts erfolgten (vgl. Sachverhalt Bst. F), keine materiellen Ausführungen zur Rückerstattungsberechtigung mehr gemacht. Daraus schliesst das Bundesverwaltungsgericht unter Berücksichtigung der kürzlich ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 3.1 ff.), dass nunmehr zu Recht unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin betreffend die in den Anträgen Nr. [X6], Nr. [X8] und Nr. [X9] geltend gemachten Verrechnungssteuern nicht rückerstattungsberechtigt gewesen ist.

Damit sind die Voraussetzungen der ungerechtfertigten Bereicherung erfüllt und die Beschwerdeführerin hat der ESTV den Betrag von Fr. […] zuzüglich Verzugszins seit dem 12. Januar 2011 bis zum Tag der Wiedereinzahlung zu entrichten. In diesem Punkt ist die Beschwerde abzuweisen.

4.5 Die Beschwerde ist nach dem Ausgeführten teilweise gutzuheissen, soweit das Verfahren nicht als gegenstandslos geworden abzuschreiben ist. Gutzuheissen ist die Beschwerde insofern, als dass die Beschwerdeführerin nicht zu verpflichten ist, der ESTV die Beträge von Fr. […] (Anträge Nr. [X3], Nr. [X4] und Nr. [X5]) und Fr. […] (Antrag Nr. [X7]) zurückzuzahlen. Sie schuldet dementsprechend auf diesen Beträgen auch keinen Ver-

zugszins. Hinsichtlich der Anträge Nr. [X9], Nr. [X8] und Nr. [X6] ist die Beschwerde jedoch nur insofern gutzuheissen, als dass der Zinsenlauf erst am 12. Januar 2011 beginnt.

5.
Die Beschwerdeführerin hat durch den teilweisen Rückzug ihrer Beschwerde die teilweise Gegenstandslosigkeit des Verfahrens verursacht. Die Kosten hierfür von Fr. […] sind von der Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Im Übrigen wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen. Die Gerichtskosten für den nicht gegenstandslos gewordenen Teil des Verfahrens werden auf Fr. […] festgesetzt, wobei die Beschwerdeführerin im Umfang ihres Unterliegens Fr. […] zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art 4 VGKE). Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. […] ist somit im Umfang von Fr. […] zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Restbetrag wird ihr nach Rechtskraft des Urteils zurückerstattet. Der Beschwerdeführerin ist zudem eine Parteientschädigung von Fr. […] zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit das Verfahren nicht als gegenstandslos geworden abgeschrieben wird. Die Beschwerdeführerin ist nicht verpflichtet, der ESTV die Beträge von Fr. […] (Anträge Nr. [X3], Nr. [X4] und Nr. [X5]) und Fr. […] (Antrag Nr. [X7]) zurückzuzahlen, und sie schuldet auf diesen Beträgen keinen Verzugszins. Hinsichtlich der Anträge Nr. [X9], Nr. [X8] und Nr. [X6] wird die Beschwerde insofern gutgeheissen, als dass der Zinsenlauf erst am 12. Januar 2011 beginnt.

2.
Der Beschwerdeführerin werden Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. […] auferlegt. Dieser Betrag wird dem Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. […] wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. […] zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Jürg Steiger	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: