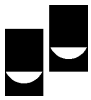
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-813/2010

Urteil vom 7. September 2011

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz), Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

Parteien

X._____, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Rückerstattung); DBA-Portugal.

Sachverhalt:

A.
Am 26. April 2000 wurde die Gesellschaft X._____ in Funchal (Portugal) gegründet. In der Gründungsurkunde ("contrato de sociedade") wurde fesgehalten, dass die genannte Gesellschaft errichtet wird, um ausschliesslich in der Freizone Madeira tätig zu sein ("... para operar exclusivamente no ambito institucional da Zona Franca da Madeira ..."). Die Gesellschaft wurde am 3. März 2001 in X._____ (hiernach: Gesellschaft bzw. X._____) umfirmiert. Ihr Zweck besteht u.a. im Handel mit Gütern aller Art, im Erbringen von Dienstleistungen usw.

B.
Gemäss Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 5. Oktober 2009 (siehe Bst. G hiernach) hatte die X._____ am 2. Dezember 1999 zusammen mit einer anderen Aktionärin je zur Hälfte die Y._____ (nachfolgend: Y._____) mit Sitz in […, Schweiz] gegründet. Die Y._____ wurde am 11. Februar 2002 bzw. am 22. Dezember 2006 in Y._____ bzw. in Y._____ umfirmiert. Bereits am 12. Dezember 2001 hatte sie ihren Sitz nach […, Schweiz] verlegt. Sie bezweckte gemäss Statuten vom 25. November und vom 1. Dezember 1999 den Handel mit Rohstoffen aller Art für eigene und fremde Rechnung sowie die Durchführung aller damit verbundenen Geschäfte und Dienstleistungen in der Schweiz und im Ausland. Die Y._____ wird seit Ende 2000 vollständig von der Z._____, […, Schweiz], beherrscht.

C.
Mit Schreiben vom 28. März 2002 an die ESTV reichte die Y._____ im Auftrag der X._____ das auf den 23. März 2002 datierte Formular 94 ein, mit welchem gestützt auf das Abkommen vom 26. September 1974 zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (SR 0.672.965.41; DBA-P) eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfang von Fr. 212'500.--, ausmachend 25%, für eine Dividende der Y._____ mit Fälligkeit per 1. Januar 2001 geltend gemacht wurde. Gemäss einem dem eben genannten Brief vom 28. März 2002 beigelegten Schreiben vom 18. Dezember 2000 der Y._____ an die X._____ informierte Erstere, dass sie der X._____, welche 3'225 Aktien hielt, aufgrund des Beschlusses der Generalversammlung der Y._____ vom 18. Dezember 2000 eine Bruttodividende von Fr. 850'000.-- ausrichte, darauf 35% Verrechnungssteuer, ausmachend

Fr. 297'500.--, zurückbehalte und somit eine Nettodividende von Fr. 552'500.-- ausschütte.

D.
Mit Schreiben vom 4. Juni 2002 verlangte die ESTV von der X._____ u.a. Gründungsdatum und Zweck der X._____ (sowie die damals geltenden Statuten und einen aktuellen Handelsregisterauszug), ein weltweites Organigramm der Gruppengesellschaften und eine Gutschriftenanzeige betreffend die erhaltene Nettodividende von Fr. 637'500.-- (recte: Fr. 552'500.--).

Gemäss Empfangsstempel der ESTV erhielt diese am 7. Oktober 2002 von der X._____ ein undatiertes Schreiben, dem ein Auszug aus dem Handelsregister (mit französischer Übersetzung), der Gesellschaftsvertrag (mit teilweiser französischer Übersetzung) sowie eine Bestätigung betreffend den Erhalt der Nettodividende im Betrag von Fr. 552'500.-- beilagen. Die X._____ informierte die ESTV des Weiteren über die Identität und Adresse der "Endaktionäre" ("ultimate shareholders") der X._____.

E.
Mit Schreiben vom 30. Oktober 2002 verweigerte die ESTV der X._____ die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 212'500.--. Da sie ihren Sitz in der Freizone Madeira (Portugal) habe, dort nur eine Pauschalsteuer und keine Gewinnsteuer entrichte, könnne sie aufgrund ihres besonderen Steuerstatus nicht als in Portugal ansässig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA-P betrachtet werden.

F.
Am 4. September 2003 teilte die Gesellschaft der ESTV mit, dass sie ihre Auffassung nicht teile und verlangte, falls die portugiesischen und schweizerischen Behörden die Auslegungsdifferenzen nicht zu beseitigen vermöchten, einen förmlichen Entscheid.

Am 23. Januar 2009 verlangte die Gesellschaft nochmals eine einsprachefähige Verfügung.

G.
Mit Verfügung vom 5. Oktober 2009 wies die ESTV den Antrag um Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 23. März 2002 im Betrag von Fr. 212'500.-- vollumfänglich ab. Sie erwog, das DBA-P setze für die Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer voraus, dass

die entsprechenden Dividenden bei der portugiesischen Leistungsempfängerin in Portugal mit der Einkommenssteuer erfasst werden, was bei der X._____ nicht der Fall sei. Deshalb komme sie für die mit Fälligkeit per 1. Januar 2001 erhaltene Dividende nicht in den Genuss des DBA-P.

H.
Am 4. November 2009 erhob die Gesellschaft Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 5. Oktober 2009, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2010 abwies. Die ESTV begründete ihren Einspracheentscheid wie folgt:

Die Ansässigkeit gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-P orientiere sich grundsätzlich an der Steuerpflicht. Es ergebe sich aus Art. 23 Abs. 1 DBA-P, dass die betroffene Person bezüglich der Dividendeneinkünfte zumindest in einem gewissen Ausmass den Einkommenssteuern im Ansässigkeitsstaat unterworfen sein müsse. Die genannte Bestimmung gehe offensichtlich davon aus, dass die betroffenen Dividenden in Portugal der Einkommenssteuer unterliegen, denn andernfalls wäre es sinnlos von einer Anrechnung der verbleibenden Sockelsteuer an portugiesische Einkommenssteuern zu sprechen. Das DBA-P verbinde somit die Verrechnungssteuerentlastung direkt mit einer portugiesischen Einkommenssteuerpflicht auf den betroffenen Dividenden. Seien die Dividenden in Portugal steuerbefreit, sei folglich der betroffenen Leistungsempfängerin die Anrufung einer Entlastung nach DBA-P verwehrt. Es sei auch nicht einzusehen, weshalb ein Abkommen, das schon gemäss seiner Überschrift der "Vermeidung der Doppelbesteuerung" diene, Entlastungen beispielsweise betreffend Dividenden ermöglichen solle, wenn sich im Staat des Dividendenempfängers für solche Erträge überhaupt keine Besteuerung, und damit auch unmöglich eine Doppelbesteuerung, ergebe.

Die X._____ entfalte ausschliesslich Aktivitäten im Bereich der Freizone Madeira. Entsprechend gehe die Gesellschaft in ihrer Einsprache selber davon aus, dass sie auf Madeira nicht den direkten Steuern unterworfen sei. Gemäss dem Internet-Protokoll der Europäischen Kommission (Pressekommunikation IP/00/674) würden Gesellschaften, die sich bis zum 31. Dezember 2000 in der Freizone niederliessen, bis Ende 2011 tatsächlich eine völlige Freistellung von den direkten Steuern geniessen. Daraus folge, dass die X._____ das DBA-P für die erhaltene Dividende mit Fälligkeit per 1. Januar 2001 nicht

anrufen könne, weil sie für diese Dividende keiner Einkommenssteuer unterworfen sei.

Die Vertragsstaaten müssten nicht, so die ESTV des Weitern, im konkreten Doppelbesteuerungsabkommen (hiernach: DBA) bestimmte, steuerbefreite Einheiten ausdrücklich von der Abkommensberechtigung ausnehmen, sondern umgekehrt, festhalten, wer trotz Steuerbefreiung dennoch abkommensberechtigt sei.

I.

Mit Eingabe vom 10. Februar 2010 liess die die X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht führen und beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Januar 2010 sei aufzuheben und es sei dem geltend gemachten Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 212'500.-- nebst Zins von 5% seit dem 30. Oktober 2002, eventualiter seit dem 5. September 2003, statt zu geben. Eventualiter sei der genannte Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit dem Auftrag, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 212'500.-- nebst Zins von 5% seit dem 30. Oktober 2002, eventualiter seit dem 5. September 2003, zu gewähren, sobald die Gesellschaft das Formular 94 vervollständigt habe; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung liess die Beschwerdeführerin vortragen, es sei zwar richtig, dass Art. 4 Abs. 1 DBA-P sich an der Steuerpflicht orientiere. Dies bedeute aber nur, dass die in Frage stehende Person ihren Sitz (der die unbeschränkte Steuerpflicht begründe) in Portugal gemäss portugiesischem Recht haben müsse. Es werde aber nicht verlangt, dass auch tatsächlich Steuern erhoben werden. Es stünde den Vertragsstaaten frei, die privilegiert besteuerten Gesellschaften als "nicht ansässig" zu qualifizieren und von den Abkommensvorteilen auszuschliessen. Dies müsste aber im DBA ausdrücklich erwähnt sein, was beim DBA-P aber nicht der Fall sei. Die Beschwerdeführerin sei nach portugiesischem Recht in Funchal ansässig und auch dort unbeschränkt subjektiv steuerpflichtig. Inwiefern sie objektiv, insbesondere hinsichtlich der Dividendeneinkünfte, der portugiesischen Gewinnsteuer unterliege, sei für die Frage der Ansässigkeit indes nicht von Bedeutung. Weiter verkenne die ESTV die Tragweite von Art. 23 Abs. 1 DBA-P. Die genannte Regel, welche lediglich ein Methodenartikel sei, würde bestimmen, ob Portugal zur Befreiung verpflichtet sei oder eine

Anrechnung der Steuern der Schweiz gewähren müsse. Art. 23 Abs. 1 DBA-P setze aber, entgegen der Ansicht der ESTV, nicht voraus, dass der Sitzstaat die Dividenden tatsächlich besteuere. Welcher Staat und in welchem Umfang die Dividenden maximal besteuern dürfe, sei indes ausschliesslich in Art. 10 DBA-P geregelt. Dort werde das Besteuerungsrecht der Schweiz in casu auf 10% der Bruttodividende beschränkt (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-P). Diese Beschränkung werde nicht von einer tatsächlichen Besteuerung in Portugal abhängig gemacht. Im Übrigen mache ja im umgekehrten Fall die ausländische Steuerbehörde die Rückerstattung der Quellensteuer auf Dividenden an Schweizer Gesellschaften auch nicht davon abhängig, ob die Dividenden in der Schweiz besteuert werden. Es sei deshalb unerheblich, ob die von der ESTV behauptete "völlige Freistellung von den direkten Steuern" zutreffe oder nicht. Heutzutage würden Dividenden von massgeblichen Beteiligungen im Empfängerstaat, d.h. bei der Muttergesellschaft, ohnehin regelmässig nicht besteuert, ohne dass deshalb die Abkommensvorteile verweigert würden.

J.
Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 30. März 2010, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

K.
Mit Eingaben vom 6. und 12. Juli 2010 reichte die Beschwerdeführerin ein Schreiben der Steuerverwaltung Madeira vom 25. Juni 2010 betreffend die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein.

L.
Am 28. September 2010 äusserte sich die eingeladene ESTV zu den vorgenannten Eingaben.

M.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021); als

anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Januar 2010 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren. Ob ein solches Einspracheverfahren im Übrigen nötig bzw. dessen Durchführung gar zulässig war, ist angesichts des Umstands, dass es bei ausländischen Leistungsempfängern nie um eine Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinn, sondern um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zweier Staaten geht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 1.1, A-4677/2010 und A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.1; Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts A-6537/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.1), zwar fraglich. Auf diese Frage muss aber nachfolgend nicht weiter eingegangen werden, da die angefochtene Verfügung vom 5. Oktober 2009 als Rechtsmittel die Einsprache nannte (vgl. Sachverhalt Bst. G oben) und der Partei aus einer mangelhaften Eröffnung, also auch einer solchen mit einer fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung, kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; LORENZ KNEUBÜHLER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 19 zu Art. 38). Als Adressatin des Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die

Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen sollen, ist weder dem Gesetz noch den Materialien zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden sollen (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 und A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194). Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1528/2008 vom 25. Mai 2010 E. 1.4, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 1.4 mit Hinweisen).

2.

2.1. Der Bund erhebt 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]).

2.2. Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder nach den einschlägigen Regeln eines Doppelbesteuerungsabkommens zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Sie stellt grundsätzlich nur für inländische Defraudanten eine endgültige Belastung dar. Weiter belastet sie - vorbehältlich doppelbesteuerungsrechtlicher Regelungen - Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen bietet, andererseits aber auch ein

wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 und A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 3.2, A-1594/2006 vom 4. Oktober 2010 E. 3.1, A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

2.3. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.

3.1. Während ein Inländer die auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern kann, wenn er bei deren Fälligkeit das Recht zur Nutzung hatte und die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt (Art. 21 ff. VStG), gelten für ausländische Leistungsempfänger teilweise andere Voraussetzungen. Einen Anspruch auf teilweise oder vollständige Entlastung haben sie nur dann, wenn ein zwischen der Schweiz und dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes DBA dies vorsieht (MAJA BAUER-BALMELLI, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N. 55 zu Art. 21 VStG mit Hinweisen). Die Schweiz verfolgt als Kapitalexportstaat die Politik, im Zusammenhang mit Kapitalerträgen die Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates möglichst einzuschränken (RENÉ MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, veröffentlicht in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] vom 24. Oktober 2008, Zürich 2008 [hiernach: Treaty Shopping 2008], Ziff. I [Einleitung]). Abkommen mit Drittstaaten kamen zustande, weil sich die Vertragsparteien auf der Basis des Prinzips der Reziprozität gegenseitig bereit erklärten, auf einen Teil des nach internem Recht steuerbaren Einkommens und Vermögens zu Gunsten der anderen Vertragspartei zu verzichten (MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. IV/2; RENÉ MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings [hiernach: Treaty Shopping 2007], veröffentlicht in

Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 794; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 und A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.1, A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.4, A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 5).

3.2. Die Entlastung von den Steuern eines Vertragsstaats setzt in der Regel nicht voraus, dass der Empfänger die Versteuerung im anderen Vertragsstaat nachweist. Eine effektive Doppelbesteuerung ist nicht Voraussetzung für die Anwendung eines DBA; es wird, jedenfalls dann wenn keine Steueranrechnung erfolgt, auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Dieser Grundsatz erfährt zwar Ausnahmen, welche aber ausdrücklich vorgesehen werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 und A-4683/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.2; PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2005, S. 202 f.; ROBERT WALDBURGER, Zur remittance clause im DBA-UK, IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2003/2, S. 140 Ziff. 3.3.1.3). Eine solche Ausnahme besteht darin, dass die Entlastung von den Steuern in einem Vertragsstaat von der Besteuerung im andern Vertragsstaat abhängig gemacht wird (sog. "Subject-to-tax-Klausel") (LOCHER, a.a.O., S. 203; vgl. dazu sogleich E. 3.3 hiernach).

3.3. Gelegentlich machen DBA die vom Nichtansässigkeitsstaat als Quellenstaat zu gewährende Steuerbefreiung oder Steuerermässigung für bestimmte Einkünfte davon abhängig, dass die betreffenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat tatsächlich einer Besteuerung unterliegen (sog. "Subject-to-tax-Klausel" [angewandt auf den Quellenstaat]; vgl. KLAUS VOGEL, in KLAUS VOGEL/MORIS LEHNER, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008 [nachfolgend: DBA Kommentar], N. 19 vor Art. 6-22). Der Quellenstaat erhält in diesem Fall ein subsidiäres Besteuerungsrecht. Dieses führt bloss noch zu einer bedingten Befreiung bzw. Ermässigung und wendet sich nur gegen die effektive, nicht aber die virtuelle Doppelbesteuerung (LOCHER, a.a.O., S. 203).

4.

4.1. Der räumliche Geltungsbereich wird nicht in allen DBA besonders umschrieben. Gewisse von der Schweiz abgeschlossene DBA schränken den räumlichen Geltungsbereich ein (LOCHER, a.a.O., S. 217 f.). Dies ist jedoch beim DBA-P in Bezug auf Madeira gerade nicht der Fall: DBA-P

bestimmt diesbezüglich, dass der Ausdruck "Portugal" Europäisch-Portugal, umfassend das kontinentale Gebiet und die Inselgruppen der Azoren und Madeiras, bedeutet (Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA-P).

4.2. Das DBA-P gilt nur für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA-P; "résident" gemäss der nach dem Schlussabsatz des DBA-P authentischen französischen Version des DBA-P). Die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten ist eine notwendige Anwendungs- bzw. Funktionsvoraussetzung für die Verteilungsnormen der DBA und für die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat (MORIS LEHNER, in DBA Kommentar, N. 11 zu Art. 4). Ist die Voraussetzung nicht erfüllt, dass Einkünfte einer in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässigen Person zufliessen, so können die im DBA-P vorgesehenen Entlastungen von den Steuern jedes der beiden Vertragsstaaten nicht in Anspruch genommen werden (vgl. LOCHER, a.a.O., S. 147). Im Unterschied zu anderen von der Schweiz abgeschlossenen DBA schliesst das DBA-P gewisse an sich ansässige Personen von der DBA-Berechtigung nicht aus (vgl. z.B. Art. 28 des Abkommens vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [mit Prot.; DBA-LUX; SR 0.672.951.81]; diese Bestimmung schliesst "Holdinggesellschaften im Sinne der besonderen luxemburgischen Gesetzgebung, die ihre aktuelle Rechtsgrundlage im Gesetz vom 31. Juli 1929 und im Arrêté grand-ducal vom 17. Dezember 1938 haben, sowie" [...] "Gesellschaften, die in Luxemburg einer gleichartigen steuerlichen Regelung unterstehen" von der DBA-LUX-Berechtigung aus). Nebst der Ansässigkeit in einem oder in beiden Vertragsstaaten wird weiter nach (einem Teil) der Lehre vorausgesetzt, dass der Person das uneingeschränkte Nutzungsrecht an den Vermögenswerten zusteht, welche die Einkünfte abwerfen, für die eine Steuerentlastung verlangt wird (LOCHER, a.a.O., S. 147). In Bezug auf die Nutzungsberechtigung ist die herrschende Lehre der Ansicht, dass dieses Erfordernis implizit in jedem DBA enthalten ist (so namentlich LOCHER, a.a.O., S. 152, unter Verweis auf den Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes [nachfolgend: BRB 1962; SR 672.202]; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 456; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen [ZBstA],

ASA 74, S. 449 ff., S. 459; [beide Autoren unter Verweis auf den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission {SRK} vom 3. März 2005 {SRK 2003-159 E. 3.d.cc}]; MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. 4 und BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2010, S. 191 ff., gestützt auf eine Auslegung nach Treu und Glauben zur Vermeidung eines unvernünftigen, zweckwidrigen Ergebnisses).

4.3. Als in einem Vertragsstaat ansässig gilt eine Gesellschaft – welcher Ausdruck juristische Personen oder Rechtsträger bezeichnet, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden (vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. e DBA-P) – die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes (Sitzes), des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-P). Mit dieser Formulierung wird, wie bei den natürlichen Personen, auf die persönliche Zugehörigkeit der Gesellschaft zu einem Vertragsstaat und damit auf die unbeschränkte Steuerpflicht in einem Vertragsstaat Bezug genommen (LOCHER, a.a.O., S. 259).

4.3.1. Die ansässigkeitsbegründenden Merkmale sind für die Zwecke der Abkommensanwendung solche, die in dem jeweiligen Vertragsstaat zur Besteuerung als Inländer im Sinne einer unbeschränkten Steuerpflicht führen können. Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist demnach nur eine Person, welche die ortsbezogenen Merkmale aufweist, die nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates eine Inländerbesteuerung begründen (LEHNER, in DBA Kommentar, N. 76 und 77 zu Art. 4). Der Begriff der Ansässigkeit hat jedoch nicht nur Bedeutung für die Abkommensberechtigung einer Person, er dient auch als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung im (Wohn-)Sitzstaat in Abgrenzung gegen die Besteuerung im Quellenstaat (HARALD SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011, Rz. 16.174, S. 694; vgl. auch EKKEHARD BÄCHLE/THOMAS RUPP, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 2002, S. 181).

4.3.2. Demgegenüber kommt es für die Abkommensberechtigung grundsätzlich nicht darauf an, ob und wie die Person besteuert wird. Dies ergibt sich auch aus der Funktion der Vorschrift als eine der Anwendungsvoraussetzungen der Verteilungsnorm. Die Verteilungsnorm erfordert als Anwendungsvoraussetzung nicht, dass die Person tatsächlich besteuert wird; sie setzt nur voraus, dass die Person zumindest zum Ansässigkeitsstaat diejenige Beziehung aufweist, welche

zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen kann. Ob und wie der Ansässigkeitsstaat von seiner Besteuerungsbefugnis Gebrauch macht, ist unerheblich (LEHNER, in DBA Kommentar, N. 82 zu Art. 4). Selbst eine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht ist nach schweizerischer Auffassung unschädlich (LOCHER, a.a.O., S. 259; ANDREAS KOLB, Überblick über die Teilrevision 2000 des OECD-Musterabkommens, ASA 69 [2000/2001], S. 860 ff, S. 862 f.; OBERSON, a.a.O., N. 317 f., S. 100).

In einigen Staaten werden jedoch Pensionskassen, gemeinnützige und andere Organisationen nicht als steuerpflichtig angesehen, wenn sie nach den innerstaatlichen Steuergesetzen von der Besteuerug befreit sind. Diese Staaten können solche Rechtsträger für die Zwecke des Abkommens nicht als ansässige Person ansehen, sofern sie nicht ausdrücklich unter das Abkommen fallen. Gemäss dem OECD-Kommentar steht es den genannten Staaten frei, diese Frage in ihren bilateralen Abkommen anzusprechen (vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, Fassung vom 22. Juli 2010 [hiernach: OECD-Kommentar], N. 8.7 zu Art. 4).

5.

5.1. Art. 10 Abs. 1 DBA-P legt fest, dass Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden können. Gemäss Abs. 2 der genannten Bestimmung können diese Dividenden jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, folgende Beträge nicht übersteigen: 10% des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (Bst. a) und in allen anderen Fällen 15% des Bruttobetrages der Dividenden (Bst. b).

5.2. Wie die Steuerreduktion der nach internem Recht steuerbaren Dividenden durchzuführen ist, geht aus dem DBA-P – wie auch aus den meisten andern DBA – nicht hervor. Bei Quellensteuern kann die Reduktion u.a. auf dem Wege der Erstattung der zu viel erhobenen Steuer gewährt werden (LOCHER, a.a.O., S. 507).

Was die Erhebung betrifft, wird die Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff.

VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20 VStG) erfüllt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.2 mit Hinweisen). Während die Rückerstattung für nationale Verhältnisse in Art. 21 ff. VStG geregelt ist, richtet sie sich im internationalen Verhältnis nach einem allfälligen DBA bzw. Staatsvertrag und nicht nach Art. 21 ff. VStG. Mit der die Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (nachfolgend: Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203) hat nun der Bundesrat eine landesrechtliche Grundlage für die Zulassung des Meldeverfahrens im internationalen Verhältnis geschaffen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung kann die ESTV der schweizerischen Gesellschaft auf Gesuch hin die Bewilligung erteilen, auf die an eine ausländische Gesellschaft ausgerichteten Dividenden direkt die im massgebenden DBA oder in einem anderen Staatsvertrag für wesentliche Beteiligungen vorgesehene Entlastung von der Verrechnungssteuer vorzunehmen (Art. 3 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung). Auch im internationalen Verhältnis gilt jedoch, dass ein Meldeverfahren nur zugelassen wird, wenn die Rückerstattung bzw. eine durch ein DBA- oder einen anderen Staatsvertrag bewirkte Entlastung nicht in Zweifel steht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.3 bis 3.5 mit Hinweisen).

5.3. Gemäss Art. 23 Abs. 1, 1. Satz DBA-P hat Portugal als (Wohn-) Sitzstaat den Betrag, welcher der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht, auf die in Portugal zu erhebende Steuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten portugiesischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in der Schweiz besteuert werden, entfällt (Art. 23 Abs. 1, 2. Satz DBA-P).

6.

Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990) ist das DBA-P – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten

der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte, Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327; JEAN-MARC SOREL, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article, 3. Bd., Brüssel 2006, N. 8 zu Art. 31 VRK). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche – nur, aber immerhin – zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (KNUT IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, S. 121 Rz. 17; vgl. zur ganzen Erwägung auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1).

7.

7.1. Im vorliegenden Fall schüttete die Y._____ aufgrund des Beschlusses ihrer Generalversammlung vom 18. Dezember 2000 mit Fälligkeit per 1. Januar 2001 eine Bruttodividende von Fr. 850'000.-- an die Beschwerdeführerin aus. Davon behielt sie 35% an Verrechnungssteuer, ausmachend Fr. 297'500.--, zurück, welche sie an die ESTV überwies. Die Beschwerdeführerin kam somit in den Genuss einer Nettodividende von Fr. 552'500.--. Sie beantragte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfang von Fr. 212'500.--, ausmachend 25% (vgl. Sachverhalt Bst. C). Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Es geht im Besonderen um die Frage, ob die Beschwerdeführerin in den Genuss der von Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-P vorgesehenen Steuerentlastung durch die Schweiz kommen kann, obwohl die Einkünfte aus der Schweiz in Portugal offensichtlich nicht besteuert worden sind. Die ESTV ist der Ansicht, die Beschwerdeführerin sei nicht im Sinne von Art. 1 DBA-P in Portugal ansässig, weshalb sie

nicht in den Genuss der Steuerreduktionen von Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-P kommen könne.

Im Folgenden ist zuerst abzuklären, ob die Beschwerdeführerin in Portugal im Sinne von Art. 1 DBA-P ansässig ist (E. 7.2 bis 7.4 hiernach). Falls sie diese Anwendungsvoraussetzung erfüllt, ist abzuklären, ob Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-P als weitere Bedingung nach einer effektiven Besteuerung der Dividenden verlangt (E. 8).

7.2.

7.2.1. Art. 1 DBA-P bestimmt, dass das Abkommen für Personen gilt, welche in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. In einem Vertragsstaat ansässig ist eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-P). Die Steuerpflicht entsteht, wenn ein Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz eine Steuer knüpft. Steuerpflichtig ist die natürliche oder juristische Person, die den steuergesetzlichen Tatbestand verwirklicht, d.h. wenn sie zu einem bestimmten Gemeinwesen entweder eine steuerrechtlich relevante persönliche oder eine steuerrechtlich relevante wirtschaftliche Beziehung aufweist (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH/MATHIAS OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl. 2011, S. 66). BLUMENSTEIN/LOCHER bezeichnen als "Steuerpflicht" die Unterwerfung des Individuums unter die Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 51 f.). Die aus dem Steuerrechtsverhältnis verpflichtete Person ist steuerpflichtig. Sie ist Steuersubjekt (ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 9 Rz. 1, S. 227). Trotz des Bestehens der Steuerpflicht kann das Steuerrecht für besondere Fälle eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht vorsehen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 53). Steuerpflichtig zu sein bedeutet aber nicht, dass das betroffene Steuersubjekt auch tatsächlich Steuern bezahlt. Damit dies der Fall ist, müssen weitere Bedingungen erfüllt sein. Namentlich muss der Tatbestand von der Steuer erfasst sein (Steuerobjekt) (vgl. HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 10 Rz. 1, S. 239).

7.2.2. Gemäss der den Eingaben vom 6. und 12. Juli 2010 beiliegenden Bestätigungen der Steuerverwaltung Madeira werden Gesellschaften, welche in der Freizone Madeira aktiv sind, als in Portugal ansässig

betrachtet. Solche Gesellschaften unterlägen denselben Regeln und Bedingungen wie Gesellschaften, die anderswo in Portugal tätig seien. Sie würden auch nicht als ausserhalb des portugiesischen Territoriums angesiedelt betrachtet und ihre Aktivitäten seien nicht in räumlicher oder persönlicher Hinsicht beschränkt. Obschon die in der Freizone Madeira niedergelassenen Gesellschaften in den Genuss einer objektiven, teilweisen und zeitlich limitierten Steuerbefreiung kämen, seien sie Steuersubjekte im Sinne des portugiesischen Steuerrechts. Diese Gesellschaften seien deshalb als ansässige Personen im Sinne des portugiesischen Steuerrechts und des DBA-P zu betrachten.

7.2.3. Es gibt keinen Grund – und die ESTV macht auch keinen geltend – an der Bestätigung der Steuerverwaltung Madeira zu zweifeln. Aufgrund der Auslegung von Art. 4 Abs. 1 DBA-P nach seinem Wortlaut gilt die Beschwerdeführerin als in Portugal ansässig im Sinne von Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-P. Damit ist sie grundsätzlich abkommensberechtigt.

7.3. Dem Begriff der Ansässigkeit kommen mehrere Funktionen zu (vgl. BÄCHLE/RUPP, a.a.O., S. 181). Die Ansässigkeit vermittelt die Abkommensberechtigung. Sie legt aber auch fest, welcher Staat als Ansässigkeitsstaat und welcher Staat als Quellenstaat zu gelten hat. Sie bildet weiter Anwendungs- und Funktionsvoraussetzung für die Verteilungsnormen und für die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 DBA-P (LEHNER, in DBA Kommentar, N. 12 zu Art. 4). Ziel und Zweck von Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-P ist deshalb nicht zu entnehmen, dass für die Frage der Ansässigkeit in Portugal, als zusätzliche Bedingung die betroffene Person dort auch Steuern bezahlen muss. Die Ansässigkeit ist nicht mit einer "Subject-to-Tax-Klausel" zu verwechseln. Die Auslegung nach Ziel und Zweck führt folglich zu keinem anderen Ergebnis als jene nach dem Wortlaut.

7.4. Die ESTV macht allerdings geltend, die Beschwerdeführerin entfalte ausschliesslich Aktivitäten im Bereich der Freizone Madeira und sei dort definitionsgemäss völlig von Steuern auf dem Einkommen ausgenommen. Die betroffenen DBA-P-Bestimmungen seien daher "vernünftig zu interpretieren", um damit zu erreichen, dass die Etablierung ganzer Gesellschaften, in besonderen sogar geografisch klar definiert steuerfreien Zonen nicht in missbräuchlicher Weise dazu dienen könne, Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch zu nehmen. Der diesbezügliche Vergleich mit schweizerischen Besonderheiten greife von

vornherein fehl, weil die Schweiz kein territoriales Gebiet eingerichtet habe, in welchem die Steuern auf Einkommen von vornherein völlig vermieden werden sollen. Zu diesen von der ESTV ins Feld geführten Argumenten ist Folgendes anzumerken:

7.4.1.

7.4.1.1 Im Jahr 1997 genehmigte die EG-Kommission zunächst für einen Zeitraum von drei Jahren eine Regelung zur Gewährung finanzieller und steuerlicher Vergünstigungen in der Freizone Madeira. Nach Ablauf dieser Frist stimmte die EG-Kommission zweimal einer Verlängerung der Beihilferegelung um weitere drei bzw. fünf Jahre zu. Somit konnten aufgrund des Entscheids der EG-Kommission Steuerbeihilfen den Industrie-, Finanz- und Dienstleistungsunternehmen gewährt werden, die sich bis zum 31. Dezember 2000 in der Freizone niederliessen. Bis Ende 2011 gilt für diese Unternehmen eine völlige Freistellung von den direkten Steuern, danach eine Steuerermässigung (Pressemittteilung IP/00/674 vom 28. Juni 2000). Weil Portugal entgegen Aufforderungen der EG-Kommission sein diese Beschränkungen nicht enthaltendes nationales Recht nicht anpasste, eröffnete die EG-Kommission ein förmliches Prüfungsverfahren wegen der portugiesischen Regelung zur Gewährung finanzieller und steuerlicher Vergünstigungen in der Freizone Madeira (vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 301/4 vom 21. Oktober 2000; vgl. des Weiteren: EU: Verfahren gegen Steuervergünstigungen für Madeira, Steuerrevue 3/2001, S. 245). Nachdem die genannte Kommission aber festgestellt hatte, dass die Regelung der Beihilfen in der Freizone Madeira am 31. Dezember 2000 ausgelaufen war, entschied sie am 11. Dezember 2002, das förmliche Prüfungsverfahren (in Bezug auf die Anwendung der Regelung für die Gewährung finanzieller und steuerlicher Vergünstigungen in der Freizone Madeira durch Portugal in der Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2000) sei gegenstandslos geworden (vgl. Entscheidung der Kommission vom 11. Dezember 2002, publiziert im Amtsblatt der Europäischen Union L 111/45 vom 6. Mai 2003).

7.4.1.2 Die steuerlichen Sonderbestimmungen für Madeira wurden auch auf OECD-Ebene kritisiert. So wurden die steuerlichen Vergünstigungen als "möglicherweise schädlich" bezeichnet (OCDE, Vers une coopération fiscale globale, Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales, progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables [hiernach: Rapport 2000], S. 13 f.; vgl. auch EU:

Verfahren gegen Steuervergünstigungen für Madeira, Steuerrevue 3/2001, S. 245).

7.4.2. Auch die Schweiz gewährt steuerliche Vergünstigungen, welche hiernach im Zusammenhang mit dem am 1. Juli 2005 in Kraft getretenen Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBstA; SR 0.641.926.81) kurz erwähnt werden.

7.4.2.1 Gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn unter anderem die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen.

7.4.2.2 In seiner "Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union" (hiernach: Wegleitung) hält die ESTV unter dem Titel "Ansässigkeit der einen Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU und der anderen Kapitalgesellschaft in der Schweiz" fest, dass die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffes analog jener geschehe, die im Rahmen von Art. 4 Abs. 1 und 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen von Einkommen und Vermögen, des zugehörigen OECD-Kommentars und der entsprechenden Ansässigkeitsbestimmungen in den von der Schweiz abgeschlossenen bilateralen DBA zur Anwendung gelangt.

7.4.2.3 Des Weiteren wird in der genannten Wegleitung ausgeführt, dass sowohl der Beteiligungsabzug (Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und entsprechende kantonale Normen) als auch der kantonale Holdingstatus (Art. 28 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) keine Befreiungen von der subjektiven Steuerpflicht darstellten und deshalb in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich seien (Wegleitung,

S. 8). Analoges gelte für die kantonalen Verwaltungsgesellschaften (vgl. Art. 28 Abs. 3 und 4 i.V.m. Abs. 5 StHG). Auch diese würden bezüglich der Beteiligungsdividenden objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandverhältnisse grundsätzlich gleichermassen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln unterliegen. Differenzierungen bei der steuerlichen Ertragsbemessung zwischen In- und Auslandverhältnissen würden hinsichtlich der Dividendeneinkünfte keine gemacht (Wegleitung, S. 9; wobei in diesem Zusammenhang anzumerken ist, dass die OECD auch die kantonalen Verwaltungsgesellschaften als "möglicherweise schädlich" bezeichnet hat [OCDE, Rapport 2000, S. 13 ff]).

In Bezug auf Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen ist die ESTV der Ansicht, dass solche Steuererleichterungen, die zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen, als Befreiung im Sinne des 4. Lemmas von Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu qualifizieren seien (vgl. Art. 23 Abs. 3 StHG sowie Art. 12 des Bundesgesetzes über die Regionalpolitik vom 6. Oktober 2006 [RS 901.0]). Ansässigkeitsbescheinigungen, die der Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA dienten, sollten deshalb den von einer Steuererleichterung profitierenden Gesellschaft nur dann ausgestellt werden, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalles ergeben habe, dass keine Steuerbefreiung im hier definierten Sinne vorliege (Wegleitung, S. 9 f.).

7.4.2.4 Aufgrund der soeben erwähnten Wegleitung ist ersichtlich, dass auch die ESTV grundsätzlich der in E. 4.3.2 erwähnten mehrheitlich geteilten Ansicht ist, wonach es für die Abkommensberechtigung nicht darauf ankommt, ob und wie die Person besteuert wird. Auch aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommen, welches auch auf Madeira anwendbar ist (vgl. Art. 20 ZBstA) und welches als zwischen den Vertragsparteien anwendbarer einschlägiger Völkerrechtssatz bei der Auslegung des DBA-P zu berücksichtigen ist (vgl. Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK), ergibt sich somit, dass selbst Gesellschaften, welche aufgrund von objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten Regeln keine Steuern bezahlen, aber "steuerpflichtig" sind, weil sie die ansässigkeitsbegründenden Merkmale in Portugal erfüllen, auch als dort "ansässig" im Sinne von Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-P zu betrachten sind.

Diese Meinung wird denn – gemäss Literaturangaben – auch von den (obersten) Gerichten anderer Länder geteilt (so z.B. die von LANG zitierte

schwedische Rechtsprechung [MICHAEL LANG, Introduction to the Law of Double Taxation Convention, Wien/Amsterdam 2010, N. 195, S. 74 f.] oder die von LEHNER angegebene indische Rechtsprechung [LEHNER, in DBA Kommentar, N. 82 zu Art. 4]).

Auch eine Auslegung von Art. 1 i.Vm. Art. 4 Abs. 1 DBA-P in seinem Zusammenhang führt damit zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin in Portugal ansässig ist und deshalb grundsätzlich in den Genuss der Abkommensvorteile kommen kann.

Im Weiteren bestätigen auch der OECD-Kommentar (siehe die Mehrheitsmeinung im OECD-Kommentar, N. 8.6 zu Art. 4) und die "Technical Explanation" zu Art. 4 des "United States Model Income Tax Convention of November 20, 1996", welche – nur, aber immerhin – im Sinne von Art. 32 VRK einbezogen werde können (oben E. 6), diese Auslegung.

8.

8.1. In den bereits erwähnten Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-4683/2010 und A-4677/2010 vom 12. Mai 2001 war u.a. strittig, ob die jeweiligen Beschwerdeführende in den Genuss der Steuerentlastung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b des Abkommens vom 25. November 1975 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-SGP, SR 0.672.968.91) durch die Schweiz kommen konnten, obwohl die Einkünfte aus der Schweiz in Singapur nicht besteuert worden sind. Die ESTV war der Ansicht, Art. 21 DBA-SGP verbiete dies, da nach dieser Bestimmung die betreffenden Einkünfte in Singapur tatsächlich besteuert werden müssten, damit es zu der Steuerentlastung in der Schweiz gemäss Art. 10 DBA-SGP kommen könne. Das Bundesverwaltungsgericht erkannte in diesen Urteilen, die Ansicht der ESTV sei falsch. DBA-SGP enthalte keine "Subject-to-tax-Klausel" und eine solche dürfe nicht in ein DBA hineininterpretiert werden. Die jeweils Beschwerdeführenden hätten somit Anspruch auf (teilweise) Rückerstattung der Verrechnungssteuer (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom A-4683/2010 und A-4677/2010 vom 12. Mai 2001 E. 6.3.4 und 6.4.1).

8.2. Das DBA-P enthält hingegen keine "sog. Remittance-Klausel", welche besagt, dass der Quellenstaat die Freistellung oder Steuerermässigung nur gewährt, soweit die betroffenen Einkünfte in den Ansässigkeitsstaat überwiesen oder dort bezogen werden (vgl. dazu Art. 21 DBA-SGP sowie Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4683/2010 und A-4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 4.2.1 mit Hinweisen). Eine solche zusätzliche Anwendungsvoraussetzung kennt das DBA-P – im Unterschied zum DBA-SGP – somit nicht.

Da das Bundesverwaltungsgericht aber in Bezug auf das DBA-SGP, welches wie gesehen eine sog. "Remittance-Klausel" enthält, erkannte, eine tatsächliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat werde nicht verlangt, um in den Genuss der Steuerentlastung zu kommen, gilt dies erst recht in Bezug auf das DBA-P. Die erwähnte Rechtsprechung ist somit analog auf das DBA-P anwendbar.

Angesichts der genannten Rechtsprechung, an der festzuhalten ist, erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der ESTV einzugehen.

9.
In ihrer Vernehmlassung vom 30. März 2011 führt die ESTV zusammenfassend aus, da DBA-P nicht zur Anwendung komme, erübrige es sich, die Nutzungsberechtigung und den Ausschluss eines Missbrauchstatbestandes einer näheren Prüfung zu unterziehen.

Nebst der Ansässigkeit in einem oder in beiden Vertragsstaaten wird nach der herrschenden Lehre weiter vorausgesetzt, dass die Person das uneingeschränkte Nutzungsrecht an den Vermögenswerten zusteht, welche die Einkünfte abwerfen, für die eine Steuerentlastung verlangt wird (E. 4.2 am Ende; LOCHER, a.a.O., S. 147). Aufgrund ihrer Argumentation liess die Vorinstanz diese Voraussetzung aber (richtigerweise) ungeprüft. Die Frage, ob die Beschwerdeführerin nutzungsberichtigt ist oder ob allenfalls Missbrauchstatbestände bestehen, muss daher näher untersucht werden, um das Rückerstattungsgesuch abschliessend zu prüfen. Weitere Sachverhaltsabklärungen und allfällige Beweiserhebungen sind deshalb nötig, welche die ESTV vorzunehmen hat. Die Sache ist deshalb zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Nur wenn die ESTV zum Schluss kommt, die Beschwerdeführerin sei nicht Nutzungsberechtigte bzw. dass Missbrauchstatbestände bestünden, so darf sie die Rückerstattung verweigern. Ist dies nicht der Fall, so hat sie

die beantragte Rückerstattung zu gewähren, wobei in Bezug auf den Vergütungszins Folgendes zu berücksichtigen ist:

10.
Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die ESTV schulde ihr auf dem zu erstattenden Betrag Vergütungszinsen. Solche sind grundsätzlich nur geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 20. Oktober 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.5 mit Hinweisen). Das DBA-P sieht keinen Vergütungszins vor. Im Weiteren legt Art. 31 Abs. 4 VStG für die Rückerstattung im Inlandverhältnis explizit fest, dass zurückzuerstattende Beträge nicht verzinst werden (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4683/2010 und A-4677/2010 vom 12. Mai 2001 E. 6.4.2). Angesichts des Verfahrensausgangs braucht die Frage des Vergütungszinses jedoch nicht entschieden zu werden.

11.
11.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gutzuheissen und die Sache zur Sachverhaltsfeststellung und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

11.2. Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt gemäss Art. 63 Abs. 1 und Abs. 3 VwVG die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6948/2010 vom 11. August 2011 E. 3, A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5 je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin gilt damit als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der Vorinstanz werden ebenfalls keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der von der obsiegenden Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- ist ihr zurück zu erstatten.

11.3. Die obsiegende, vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zu Lasten der Verwaltung. Jene ist unter

Berücksichtigung des aktenkundigen Aufwands auf Fr. 10'000.-- festzulegen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Januar 2010 wird aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichsschreiberin:

Daniel de Vries Reilingh Piera Lazzara

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: