Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 732/2013

Urteil vom 7. März 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Egli.

Verfahrensbeteiligte
Personalvorsorgestiftung A._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch B._____ AG

gegen

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

Gegenstand
Verrechnungssteuer 2008 (Rückerstattung),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 23. Juli 2013.

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Personalvorsorgestiftung A._____ AG (Personalvorsorgestiftung) stellte am 25. August 2009 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die im Jahr 2008 fällig gewordenen Zinsen und Dividenden in der Höhe von insgesamt Fr. 971'819.98 (Bruttobetrag: Fr. 2'776'628.52). Darin enthalten waren unter anderem die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf zwei Dividendenzahlungen der C._____ AG an die Personalvorsorgestiftung in der Höhe von brutto Fr. 1'039'771.05 (Fälligkeit: 18. November 2008) und Fr. 150'000.– (Fälligkeit: 28. Dezember 2008). Die Verrechnungssteuer auf diesen Dividendenzahlungen belief sich auf zusammen Fr. 416'419.85 (35 % Verrechnungssteuer auf den Bruttodividenden der C._____ AG).

A.b. Die C._____ AG ist eine Immobiliengesellschaft. Sie erzielte im Geschäftsjahr 2006 (endend am 31. Dezember 2006) gemäss Revisionsbericht einen Reingewinn von Fr. 205'418.23 und einen Bilanzgewinn von Fr. 206'906.64. Das damalige Aktionariat ist im vorliegenden Verfahren nicht bekannt. In einem dem Revisionsbericht angehängten "Antrag über die Verwendung des Reingewinns" wurde für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividendenausschüttung von Fr. 50'000.– beantragt. Eine Ausschüttung fand vorläufig nicht statt. Mit Kaufvertrag vom 12. Februar 2007 verkaufte die C._____ AG Landparzellen im Wert von Fr. 1'695'600.– an die D._____ AG. Am 1. April 2007 veräusserten die bisherigen - hier unbekannten - Aktionäre ihre Beteiligungen an der C._____ AG an die Personalvorsorgestiftung. Die Personalvorsorgestiftung war so-

mit ab jenem Zeitpunkt Alleinaktionärin der C._____ AG. Im Geschäftsjahr 2007 erzielte die Gesellschaft gemäss Bericht der Revisionsstelle einen Reingewinn von Fr. 1'082'864.41 und einen Bilanzgewinn von Fr. 1'114'271.05. Dieses Ergebnis war hauptsächlich auf den Verkauf der Landparzellen am 12. Februar 2007 zurückzuführen.
Die Generalversammlungen der C._____ AG für die Geschäftsjahre 2006 und 2007 fanden beide im Jahr 2008 statt. Die Beschlüsse wurden somit von der neuen Alleinaktionärin - der Personalvorsorgestiftung - gefasst. Anlässlich der ordentlichen Generalversammlung vom 15. Januar 2008 wurde für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividendenausschüttung von brutto Fr. 150'000.– beschlossen. Die Ausschüttung war damit um Fr. 100'000.– höher als ursprünglich im Revisionsbericht vorgesehen. Die Generalversammlung für das Geschäftsjahr 2007 fand am 18. November 2008 statt und es wurde eine Dividendenausschüttung von brutto Fr. 1'039'771.05 beschlossen.

B.
Nachdem die ESTV der Personalvorsorgestiftung offenbar am 7. Dezember 2010 telefonisch mitgeteilt hatte, der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer werde um Fr. 416'419.85 (Verrechnungssteuer auf den Bruttodividenden der C._____ AG) gekürzt, reichte die E._____ AG der ESTV am 19. Dezember 2010 den Jahresabschluss der C._____ AG (2006) und einen als "Vertrag für den Aktienkauf" bezeichneten Treuhandvertrag (datierend vom 26. März 2007) ein. Die Personalvorsorgestiftung nahm zu diesen Dokumenten mit Schreiben vom 3. Januar 2011 zusätzlich Stellung. Sie führte aus, es sei ihr nicht möglich, den von der ESTV verlangten Vertrag betreffend den vollständigen Erwerb der Beteiligung an der C._____ AG offenzulegen, da er eine Vertraulichkeitsklausel enthalte. Der Rückerstattungsanspruch könne jedoch auch in anderer Form belegt werden. Mit Schreiben vom 11. Januar 2011 bestätigte die ESTV daraufhin ihre wohl bereits am 7. Dezember 2010 telefonisch mitgeteilte Auffassung, wonach der Betrag der Verrechnungssteuerrückerstattung gekürzt werden müsse.
Mit Verfügung vom 5. August 2011 lehnte die ESTV den Rückerstattungsantrag im Umfang von Fr. 416'419.85 ab und führte dazu aus, die von der Personalvorsorgestiftung eingereichten Unterlagen würden nicht genügen, um den Rückerstattungsanspruch zweifelsfrei feststellen zu können. Die dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 30. August 2012 ab. Die anschliessende Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 23. Juli 2013 ab.

C.

Vor Bundesgericht beantragt die Personalvorsorgestiftung, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, die geltend gemachten Rückerstattungsansprüche gutzuheissen und den Betrag von total Fr. 416'419.85 innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft auszuzahlen.
Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde, das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Mit Replik vom 2. Dezember 2013 hält die Personalvorsorgestiftung an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit, somit in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 lit. a BGG zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG beschwerdeberechtigt. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 100 BGG).

1.2. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten, darin eingeschlossen solcher, die sich aus Völkerrecht ergeben, gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E.

2.2 S. 232; 138 V 74 E. 2 S. 76 f.; 138 I 367 E. 5.2 S. 373, 274 E. 1.6 S. 280 f.).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.; 133 III 350 E. 1.3 S. 351 f.). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445).

2.

Strittig ist, ob die ESTV zu Recht die Rückerstattung von Verrechnungssteuern von Fr. 416'419.85 verweigert hat.

2.1. Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21]). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Bund zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem steuerehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348 E. 4 S. 352 f.; Urteil 2C 896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.2, in: StR 65/2010 S. 156; je mit Hinweisen; Hans Peter Hochreutener, Die eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, S. 266).
Eine juristische Person hat Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG), die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat (Art. 25 Abs. 1 VStG e contrario) und bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG). Der Antrag auf Rückerstattung muss innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden (Art. 32 Abs. 1 VStG e contrario). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

2.2. Wer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, hat gemäss Art. 48 Abs. 1 VStG der zuständigen Behörde über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Der Antragsteller hat insbesondere die Antragsformulare und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen und auf Verlangen Steuerabzugsbescheinigungen (Art. 14 Abs. 2 VStG) zu beschaffen und Geschäftsbücher, Belege und andere Urkunden beizubringen. Kommt der Antragsteller seinen Auskunftspflichten nicht nach und kann der Rückerstattungsanspruch ohne die von der Behörde verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden, so wird der Antrag gemäss Art. 48 Abs. 2 VStG abgewiesen (vgl. Urteil 2A.242/2005 vom 17. März 2006 E. 4).

3.
Die ESTV hat zwecks Prüfung des Rückerstattungsanspruches von der Beschwerdeführerin die Vorlage des Aktienkaufvertrages betreffend die Beteiligung an der C._____ AG eingefordert. Die Beschwerdeführerin ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen mit der Begründung, dies sei ihr aufgrund einer Vertraulichkeitsklausel im Vertrag nicht möglich.

3.1. Die Vorinstanz führte aus, ohne Kaufvertrag und allfällige weitere Beilagen sei eine Aussage über den Kaufpreis nicht möglich. Weiter gebe es bei Aktientransaktionen zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten, mittels derer versucht werden könne, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu erwirken, obwohl nicht der Antragsteller, sondern ein - nicht oder nur teilweise rückerstattungsberechtigter - Dritter das Recht zur Nutzung

der Aktien und der Dividenden habe. Vorliegend könne nicht ausgeschlossen werden, dass für die Beschwerdeführerin Verpflichtungen bestanden hätten, die erst nach dem Verkauf ausgeschütteten Dividenden an einen Dritten (z.B. die Verkäuferschaft der Aktien) weiterzuleiten. Möglicherweise seien die Dividenden auch bereits vor deren Ausschüttung - beispielsweise mittels Anpassung des Kaufpreises oder durch Verknüpfung mit einem anderen Geschäft - an einen Dritten weitergeleitet worden. Schliesslich könne ohne Kenntnis des streitbetroffenen Vertrags auch das Vorliegen einer Steuerumgehung nicht geprüft bzw. in hinreichendem Mass ausgeschlossen werden.

3.2. Als Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes ist es Sache der ESTV, Form und Inhalt der Antragsformulare und Fragebogen zu bestimmen sowie die den Anträgen beizufügenden Belege zu bezeichnen (Art. 48 VStG i.V.m. Art. 63 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]; Urteil 2C 333/2007 / 2C 407/2007 vom 22. Februar 2008 E. 3.1, in: StR 63/2008 S. 475; Küpfer/Oesch-Bangerter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, N. 1 ff. zu Art. 48 VStG). Dabei kommt der ESTV ein erheblicher Ermessensspielraum zu, der pflichtgemäss auszuüben ist und seine Grenzen namentlich bei offensichtlich ungeeigneten Erhebungen oder einem schikanösen Vorgehen findet. Vorliegend ist weder ersichtlich noch dargetan, inwiefern die ESTV ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt haben soll:

3.2.1. Die Beschwerdeführerin argumentiert im Wesentlichen damit, aufgrund ihrer Jahresrechnung sei nachgewiesen, dass sie die fraglichen Dividenden vereinnahmt habe und dass diese nicht an die Verkäuferschaft weitergeleitet worden seien. Auch enthalte die Jahresrechnung keinerlei Hinweise darauf, dass Dritte irgendwelche Rechte an diesen Vermögen oder Vermögenserträgen hätten oder allfällige Gewinnausschüttungen irgendwie weiterzuleiten wären. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass aus dem blossen Umstand der Verbuchung von Kaufpreis und Dividendenausschüttung keineswegs ersichtlich ist, wie sich der Kaufpreis zusammensetzt und ob darin allenfalls eine Komponente für die Weiterleitung der nachfolgend auszuschüttenden Dividende enthalten ist. Darauf wies - entgegen der Beschwerdeführerin - bereits die ESTV in ihrem Einspracheentscheid explizit hin. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang eine Verletzung der Begründungspflicht bzw. des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 35 Abs. 1 VwVG) rügt, kann ihr deshalb nicht gefolgt werden. Damit kann offenbleiben, ob ihre Rügen überhaupt hinreichend begründet sind (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 1.2).

3.2.2. Die vorinstanzlichen Ausführungen, wonach Ungewissheiten betreffend den Anspruch auf die Rückerstattung bestehen und die vorhandenen Informationen nicht genügen, um zu beurteilen, ob die Ausgestaltung der Transaktion als angemessen anzusehen ist, werden durch die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht entkräftet. Vor Bundesgericht macht die Beschwerdeführerin - anders als noch vor der Vorinstanz - nicht mehr geltend, es sei ihr nicht möglich gewesen, den fraglichen Kaufvertrag vorzulegen. Die Vorinstanz hat denn auch diesbezüglich die Argumentation der Beschwerdeführerin zu Recht mit dem Hinweis auf das Steuergeheimnis (Art. 37 VStG) entkräftet. Es ist daher davon auszugehen, dass es der Beschwerdeführerin ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen wäre, den fraglichen Kaufvertrag vorzulegen.

3.2.3. Aufgrund dieser Sachlage kam die Vorinstanz zum zutreffenden Schluss, die Beschwerdeführerin sei ihren Auskunftspflichten nicht nachgekommen und der Rückerstattungsanspruch könne ohne die verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden. Gestützt auf Art. 48 Abs. 2 VStG hat die Vorinstanz deshalb zu Recht dem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht stattgegeben. Die Argumentation der Beschwerdeführerin mit Hinweisen auf Behauptungs-, Substantiierungs- und Beweislast sowie auf die Regelung der Verrechnungssteuerrückerstattung (Art. 21 ff. VStG) geht an der Sache vorbei.

4.

4.1. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Beschwerde offensichtlich unbegründet ist. Sie ist daher im Verfahren nach Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG abzuweisen. Zur weiteren Begründung kann auf den vorinstanzlichen Entscheid verwiesen werden (Art. 109 Abs. 3 BGG).

4.2. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. März 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Egli