Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 597/2016

Urteil vom 10. August 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Dr. Balsiger & Partner AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Verrechnungssteuer (Meldeverfahren),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 18. Mai 2016.

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A._____ AG ist eine im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragene Aktiengesellschaft mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-, eingeteilt in 100'000 Namenaktien à Fr. 1.–. Die Übertragbarkeit der Namenaktien ist nach Massgabe der Statuten beschränkt. Die Gesellschaft bezweckt unter anderem die Besorgung sämtlicher Geschäfte des Revisions- und des Treuhandwesens, insbesondere auch die betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Beratung von Unternehmungen im In- und Ausland. Die Gesellschaft kann unter anderem Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen.

A.b. Ende des Jahres 2012 war B._____, wohnhaft in Grossbritannien, Eigentümer von 50% der Aktien der A._____ AG. Die andere Hälfte der Aktien befand sich im Eigentum von C._____, welcher in der Schweiz Wohnsitz hatte. Am 17. Dezember 2012 gewährte die A._____ AG der D._____ Holding AG (heute: E._____ Holding AG) mit Sitz in U._____ ein Darlehen in der Höhe von Fr. 300'000.–. Am 20. Dezember 2012 verkaufte B._____ seine Aktien an die D._____ Holding AG zum Preis von Fr. 280'000.–. Am 28. Dezember 2012 verkaufte C._____ seinen Anteil ebenfalls an die D._____ Holding AG. Der Kaufpreis für den Anteil von C._____ entsprach dem Nominalwert, mithin Fr. 50'000.–. Nach der Transaktion hielt die D._____ Holding AG 100% der Aktien der A._____ AG. Die Aktien der D._____ Holding AG befanden sich sowohl vor als auch nach der Transaktion zu 90% im Eigentum von C._____. Die übrigen 10% der Anteile befanden sich im Eigentum weiterer Aktionäre, alle mit Wohnsitz

in der Schweiz.

A.c. Am 3. Januar 2013 wandten sich die D._____ Holding AG, die A._____ AG sowie eine weitere Gruppengesellschaft mit einer Rulinganfrage (datiert am 21. Dezember 2012) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Sie führten aus, im Zuge einer Neuausrichtung sei unter anderem geplant, dass die D._____ Holding AG per 31. Dezember 2012 sämtliche Beteiligungsrechte an der A._____ AG übernehmen werde. Der Kaufpreis für die Beteiligungsrechte von B._____ betrage rund Fr. 320'000.–. Dieser Preis enthalte einen 15%-igen Discount. Der Kaufpreis für den Anteil von C._____ entspreche dem Nominalwert. Der Verkauf durch C._____ gelte als sogenannte Transponierung. Das geschilderte Vorgehen löse keine Verrechnungssteuerfolgen aus, vorausgesetzt, dass die D._____ Holding AG innerhalb der nächsten fünf Jahre die A._____ AG nicht absorbiere.
Die ESTV erteilte am 22. Januar 2013 ihre Zustimmung zur vorgeschlagenen Beurteilung betreffend die Erhebung der Verrechnungssteuer.

A.d. Am 27. März 2013 beschloss die Generalversammlung der A._____ AG die Ausschüttung einer Dividende in der Höhe von Fr. 110'000.–, fällig am 28. März 2013.

B.
Die A._____ AG deklarierte am 27. März 2013 mittels Formular 103 die gleichentags beschlossene Dividende bei der ESTV und ersuchte mit Formular 106 um Meldung der Verrechnungssteuer.
Die ESTV teilte der A._____ AG am 25. April 2014 mit, sie lehne das Meldeverfahren ab.
Am 21. August 2014 ordnete die ESTV an, die A._____ AG schulde auf der Dividende von Fr. 110'000.– die Verrechnungssteuer von 35 %. Diese betrage Fr. 38'500.– und sei unverzüglich zu entrichten. Darüber hinaus sei nach 30 Tagen nach der Fälligkeit bis zum Tag der Steuerentrichtung ein Verzugszins von 5% geschuldet. Zur Begründung führte die ESTV unter anderem aus, die Voraussetzungen für die Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung seien nicht erfüllt, weil der Rückerstattungsanspruch der D._____ Holding AG nicht zweifelsfrei feststehe. Die dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 28. Juli 2015 ab und verpflichtete die A._____ AG zur Zahlung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 38'500.–, zuzüglich Verzugszinsen zu 5% seit 27. April 2013.
Die gegen den Einspracheentscheid vom 28. Juli 2015 erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 18. Mai 2016 ab.

C.
Die A._____ AG erhebt am 24. Juni 2016 Beschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, das Meldegesuch vom 27. März 2013 zu bewilligen und auf die Erhebung der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 38'500.– zu verzichten.
Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die A._____ AG hat am 17. Oktober 2016 repliziert.

Erwägungen:

1.

1.1. Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Urteils und als Steuerpflichtige zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Das Meldeverfahren gilt nur für den Steuerschuldner, nicht für den Leistungsempfänger (Art. 10 Abs. 1 und Art. 20 VStG). Deswegen ist ohne rechtliche Bedeutung, dass sich die D._____ Holding AG der Beschwerde änschliesst; sie war und ist nicht Partei des Verfahrens.

2.

2.1. Der streitige Einspracheentscheid, mit dem der Beschwerdeführerin das Meldeverfahren verweigert und die Verrechnungssteuer auferlegt wurde, datiert vom 28. Juli 2015. Die einschlägigen materiellen Gesetzesbestimmungen sind somit in der jeweils in diesem Zeitpunkt gültig gewesenen Fassung anwendbar.

2.2. Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen; wo es das Gesetz vorsieht, tritt anstelle der Steuerentrichtung die Meldung der steuerbaren Leistung (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 dieses Gesetzes vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Die Rückerstattung ist in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

2.3. Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Darunter fallen Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen (vgl. Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]). Der Begriff des Inländers wird in Art. 9 Abs. 1 VStG definiert. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die Steuer beträgt auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG).

2.4. Die Verrechnungssteuer bezweckt im inländischen Verhältnis in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem Steuerehrlichen wird sie zurückerstattet (sog. Sicherungszweck; vgl. BGE 136 II 525 E. 3.3.1 S. 533; 125 II 348 E. 4 S. 352 f.; je mit Hinweisen). Im Ausland steuerpflichtige Empfänger der steuerbaren Erträge können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur insoweit verlangen, als ihnen ein Doppelbesteuerungsabkommen einen entsprechenden Anspruch einräumt (vgl. BGE 141 II 447 E. 2.2 S. 450; Urteile 2C 383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 2.3; 2C 895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 2.2). Die Verrechnungssteuer führt bei diesen somit grundsätzlich - vorbehältlich eines zwischenstaatlichen Abkommens - zu einer endgültigen, an der Quelle erhobenen steuerlichen Belastung und verfolgt insofern einen direkten Fiskalzweck (BGE 141 II 447 E. 2.2 S. 450). Auch beim inländischen Leistungsempfänger kann die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck haben, nämlich wenn das Vorliegen der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung verneint wird (Urteil 2C 404/2015 vom 15. September 2016 E. 2.3).

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

2.5.1. Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist (Art. 20 VStG in der Fassung vom 13. Oktober 1965 [AS 1966 371], in Kraft gewesen bis 14. Februar 2017).

2.5.2. Art. 24 Abs. 1 VStV nennt die Fälle, in denen der Gesellschaft oder Genossenschaft auf Gesuch hin gestattet werden kann, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Ist eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, eine kollektive Kapitalanlage oder ein Gemeinwesen nach Artikel 24 Abs. 1 VStG unmittelbar zu mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt, so kann sie diese mittels eines amtlichen Formulars anweisen, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV). Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der Eidgenössischen Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (Art. 26a Abs. 2 erster Satz VStV). Das Meldeverfahren ist nur zulässig, wenn feststeht, dass die Kapitalgesellschaft,

die Genossenschaft, die kollektive Kapitalanlage oder das Gemeinwesen, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätte (Art. 26a Abs. 3 VStV).

2.5.3. Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, bei der die Erhebungs- und die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind. Während von der Erhebung (Entrichtung der Steuer oder Meldung der Steuer) der Schuldner der steuerbaren Leistung betroffen ist, interessiert die allfällige Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorab den Empfänger der steuerbaren Leistung. Für beide Phasen sind entsprechende Rechtswege vorgesehen. Daraus ergibt sich, dass die ESTV im Rahmen des Meldeverfahrens den Rückerstattungsanspruch nur vorläufig überprüfen kann, ohne darüber einen verbindlichen Entscheid zu fällen. Die ESTV kann sich dabei auf eine summarische Prüfung des Rückerstattungsanspruchs beschränken. Lässt sich dieser nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht (Urteil 2C 689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1).

2.6. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (ïnsolite¨), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten in keiner Weise angepasst erscheint (sog. objektives Element), (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen). Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante
Rolle spielen (BGE 142 II 399 E. 4.2).

3.

3.1. Die Vorinstanz hat zu Recht erwogen, dass das Meldeverfahren nicht zu bewilligen ist, wenn relevante Zweifel am Rückerstattungsanspruch bestehen (vgl. E. 2.5.3). Nachdem die Rückerstattung wegen möglicher Steuerumgehung fraglich erscheint, sind die entsprechenden Kriterien mit Blick auf den hier vorliegenden internationalen Beteiligungskauf bzw. -verkauf anzuwenden. Eine Steuerumgehung in dieser Konstellation ist zu prüfen, wenn ein Ausländer seine Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft an einen Inländer oder an einen Ausländer verkauft und damit erreicht, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen dieser schweizerischen Gesellschaft reduziert wird (vgl. MAJA BAUER-BALMELLI, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: VStG-Kommentar], N. 59 zu Art. 21 VStG).

3.2. Streitig ist die Frage, ob die koordinierte Übertragung aller Aktien der Beschwerdeführerin an die D._____ Holding AG und die anschliessende Gewährung eines Darlehens durch die Beschwerdeführerin an ihre Muttergesellschaft die Vermutung einer Steuerumgehung nahelegen, indem aufgrund des Regimewechsels (vgl. E. 3.3) die Verrechnungssteuer auf künftigen Dividenden der Beschwerdeführerin durch die D._____ Holding AG nunmehr vollumfänglich zurückgefordert werden könnte.

3.3. In Bezug auf das effektive Element der Steuerumgehung (tatsächliche Steuerersparnis, vgl. E. 2.6) erwog die Vorinstanz, der in Grossbritannien steuerpflichtige Aktionär B._____ sei gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 lit. a und Art. 27 Abs. 1 e contrario des Abkommens vom 8. Dezember 1977 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.936.712; DBA CH-GB) grundsätzlich berechtigt, auf vor dem Verkauf vereinnahmten Dividendenerträgen die schweizerische Verrechnungssteuer teilweise zurückzufordern. Die schweizerische Käufergesellschaft (also die D._____ Holding AG) könne demgegenüber gemäss Art. 21 ff. VStG die Verrechnungssteu-

er grundsätzlich vollumfänglich zurückfordern. Damit führe der Verkauf des Aktienanteils des ausländischen Aktionärs potentiell zu einer erweiterten Entlastung bei der Verrechnungssteuer; eine erhebliche Steuereinsparung sei nicht von der Hand zu weisen (sogenannter Regimewechsel).
Dagegen macht die Beschwerdeführerin geltend, für B._____ würde keine Steuerersparnis resultieren, da ihm gestützt auf das DBA CH-GB 20 % der Verrechnungssteuer zurückerstattet würden und er die Residualsteuer von 15 % vollständig an seine in Grossbritannien geschuldete Einkommenssteuer anrechnen könne. Es sei zwar möglich, dass ein sogenannter Regimewechsel für den schweizerischen Fiskus nicht steuerneutral sei. Dies sei aber nicht relevant, denn es gehe einzig um die Frage der Steuerersparnis bei den steuerpflichtigen Parteien, d.h. bei ihren Aktionären. Nachdem aufgrund der Bestimmungen des DBA CH-GB kein Steuervorteil existiere, könne keine Steuerumgehung vorliegen.

3.3.1. Der Begriff Ṙegimewechselïm Verrechnungssteuerrecht meint den Wechsel der Rückerstattungsregeln nach einer Umstrukturierung des Aktionariats, namentlich im internationalen Verhältnis (vgl. JAUSSI/GHIELMETTI/PFIRT
Allgemeiner Überblick über die Rückerstattung der eidg. Verrechnungssteuer, StR 67/2012, S. 718 ff., hier S. 735 ff.). Das Bundesgericht hatte bislang die Frage nicht zu entscheiden, ob das Element der Steuerersparnis im Rahmen der Steuerumgehung sich nur auf schweizerische oder - wie hier geltend gemacht - auch auf ausländische Steuern bezieht (vgl. etwa Urteil 2C 69/2009 vom 13. Juli 2009 E. 2.2).

3.3.2. Die Frage kann offengelassen werden. Die Beschwerdeführerin vermochte die von ihr behauptete Tatsache, wonach B._____ die Dividende durch Anrechnung der Sockelsteuer an die britische Einkommenssteuer steuerneutral hätte vereinnahmen können, nicht nachzuweisen: Das DBA CH-GB erlaubt lediglich die Rückerstattung von 20 % der Verrechnungssteuer; die geltend gemachte Anrechnung der Sockelsteuer von 15 % bedarf einer Grundlage im britischen Binnenrecht, wie der Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 DBA CH-GB ñach Massgabe der Gesetzgebung des Vereinigten Königreichsżeigt. Den Nachweis, dass die britische Gesetzgebung im konkreten Fall die vollständige Anrechnung der Residualsteuer zuliesse, hat die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Demgegenüber konnte die in U._____ domizilierte D._____ Holding AG, welche seit der Transaktion von Ende Dezember 2012 100 % der Aktien der Beschwerdeführerin hielt, die Verrechnungssteuer auf der Dividende nach Massgabe von Art. 21 ff. VStG vollumfänglich zurückfordern (vgl. E. 2.2). Eine Steuerersparnis der Beschwerdeführerin als Folge des Aktienverkaufs durch B._____ ist daher zu bejahen, womit das effektive Element einer allfälligen Steuerumgehung erfüllt wäre.

3.4. Hinsichtlich des objektiven Merkmals einer Steuerumgehung (absonderliche Gestaltung der Verhältnisse, vgl. E. 2.6) erwog die Vorinstanz zunächst, der Kaufpreis für den Anteil des ausländischen Aktionärs übersteige den Nominalwert bei weitem; zudem handle es sich bei der Käufergesellschaft (der D._____ Holding AG) um eine inländische Holdinggesellschaft. Mit Darlehensvertrag vom 17. Dezember 2012 habe die Beschwerdeführerin der D._____ Holding AG ein Darlehen in der Höhe von Fr. 300'000.– eingeräumt. Der Kaufvertrag für den Anteil des ausländischen Aktionärs datiere vom 20. Dezember 2012, wobei der Kaufpreis für die Aktien Fr. 280'000.– betragen habe.
Die Vorinstanz hat in der zeitlichen Nähe der beiden Rechtsgeschäfte in Verbindung mit der betragsmässigen Ähnlichkeit zwischen der Darlehenssumme und dem Kaufpreis für den Aktienanteil von B._____ zu Recht ein ungewöhnliches Vorgehen erblickt und die Vermutung geäussert, die von der Beschwerdeführerin darlehensweise zur Verfügung gestellten Mittel seien zur Begleichung des Kaufpreises herangezogen worden und der Kaufpreis für den Aktienanteil von B._____ sei damit vollumfänglich durch die Beschwerdeführerin fremdfinanziert worden. Richtig ist auch der Verweis der Vorinstanz auf die Rechtsprechung, wonach eine Kaufpreisfinanzierung über Darlehen aus der Zielgesellschaft für die Belange der Verrechnungssteuer insbesondere dann ungewöhnlich ist, wenn die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs über Gewinnvorträge bzw. relevante ausschüttbare Reserven verfügte (Urteil A.87/1980 vom 11. Dezember 1981, ASA 50 S. 583). Diese Praxis ist seither konkretisiert und anhand der Konstellation Ḱauf eines vollen Portemonnaiesv̈erschärft worden: Kauft eine inländische Holdinggesellschaft von Ausländern die Aktien einer über liquide Reserven verfügenden inländischen Gesellschaft zu einem über dem Nominalwert liegenden Preis, so wird das
Vorliegen einer Steuerumgehung bejaht und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf künftigen Dividenden in dem Umfang verweigert, in dem die Gesellschaft über nicht betriebsnotwendige Bankguthaben, Kassabestände, Wertschriften etc. und entsprechende ausschüttbare Reserven verfügt (BAUER-BALMELLI,

in: VStG-Kommentar, N. 45 zu Art. 21 VStG).
Die erwähnte Konstellation liegt hier vor. Nachdem die Vorinstanz für das Bundesgericht im Prinzip verbindlich (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt hat, dass im Zeitpunkt des Verkaufs freie Reserven von Fr. 192'664.– vorhanden waren, ist das Vorbringen, es habe keine ausschüttbare Reserve vorgelegen, nicht zu hören. Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, dass die Feststellungen der Vorinstanz betreffend das Geschäftsergebnis willkürlich wären. Sodann ergibt der Einwand, es wäre mit Blick auf einen Liquiditätsengpass unverantwortlich gewesen, vorhandene Mittel auszuschütten, keinen Sinn: Die Beschwerdeführer in blendet aus, dass C._____ als Inhaber von 90 % der Aktien bei der D._____ Holding AG die Fäden zog. Somit musste er wissen, dass das Darlehen zur Kaufpreistilgung der von B._____ erworbenen Aktien verwendet wurde und damit aus der Gruppe abfloss. Dass effektiv ausschüttbare Mittel vorhanden waren, ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin in der Lage war, ein ungesichertes Darlehen an ihre spätere Muttergesellschaft auszurichten, während diese mangels eigener Mittel das Darlehen ohne Beizug der Ausschüttungen der Beschwerdeführerin nicht hätte verzinsen können. Der Hinweis der
Beschwerdeführerin, wonach die fehlende Sicherstellung eines Tochterdarlehens nichts Ungewöhnliches sei, ändert daran ebenso wenig wie die Angabe, das Darlehen sei bis Ende 2015 vollständig amortisiert worden.
Schliesslich ist auch der Einwand, B._____ sei lediglich zu 50 % an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen, weshalb er keine Substanzdividende hätte veranlassen können, unbehelflich: Eine Gesamtbetrachtung der Sachverhaltsgestaltung ergibt, dass B._____ und C._____ beim Aktienverkauf zusammengewirkt haben müssen.

3.5. Das Zusammenwirken der beiden Aktionäre ist auch relevant für das subjektive Element der Steuerumgehung (Missbrauchsabsicht, vgl. E. 2.6) : Es stellt ein starkes Indiz dar für die Annahme, der (fast zeitgleiche) Verkauf der Aktien sei Teil eines Plans gewesen, welcher durch die Zwischenschaltung der D._____ Holding AG die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer im nunmehr rein inländischen Verhältnis ermöglicht hätte.
Die Beschwerdeführerin macht (wie schon vor der Vorinstanz) geltend, ihre Übernahme durch die D._____ Holding AG sei Teil einer Nachfolgeplanung, in deren Rahmen B._____ als leitender Mitarbeiter der Beschwerdeführer in ausgeschieden sei. C._____ habe die Gelegenheit für eine Nachfolgestruktur genutzt unter Fortführung der Beschwerdeführerin. Eine Teilliquidation (gemäss Sachverhaltsfiktion) würde diesen Absichten vollständig widersprechen. Der Ende 2012 getätigte Aktienkauf sei somit aus wirtschaftlich alltäglichen Motiven erfolgt.
Die Vorinstanz liess offen, ob eine Missbrauchsabsicht vorliegt. Auf der Sachverhaltsebene war sie jedoch zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführerin die Eigenschaft von B._____ als langjähriger Partnermitarbeiter nicht belegt hat und auch sonst keine Anhaltspunkte für eine Nachfolgeplanung ersichtlich sind. Die Beschwerdeführer in bringt nichts vor, das die Feststellungen der Vorinstanz als willkürlich erscheinen liesse. Sie zeigt zudem nicht auf, weshalb eine Nachfolgeplanung das gewählte Vorgehen erforderte und weshalb die von der Vorinstanz festgestellte Teilliquidation einer Nachfolgeplanung entgegenstünde. Es ist kein Grund ersichtlich, warum die beiden Aktionäre gleichzeitig ihre Aktien an die D._____ Holding AG hätten verkaufen sollen (der eine zu einem relativ hohen Preis, der andere zum Nennwert), ohne einem Zweck zu dienen. Dies umso weniger, als die mit dem Zeitpunkt des Aktienverkaufs koordinierte Darlehensvergabe der D._____ Holding AG erlaubte, den weit über dem Nennwert liegenden Kaufpreis der bislang in ausländischer Hand befindlichen Aktien zu tilgen. Aufgrund des daraus resultierenden Regimewechsels in Verbindung mit den übrigen Umständen der Umstrukturierung ist eine Missbrauchsabsicht zu
vermuten.

3.6. Zusammenfassend ergibt sich, dass ernsthafte Anzeichen einer Steuerumgehung vorliegen. Damit bleibt für eine Bewilligung des Meldeverfahrens kein Raum.

4.
Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.
Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

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

Lausanne, 10. August 2017

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Genner