Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 10.08.2017 (2C_597/2016)

Abteilung I
A-5673/2015

Urteil vom 18. Mai 2016

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Meldeverfahren).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend Zielgesellschaft) 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 die steuerrechtliche Beratung von Unternehmungen im In- und Ausland. Die Gesellschaft kann unter anderem auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen.

B.
Ende 2012 war B._____ (nachfolgend Aktionär 1), wohnhaft in Grossbritannien, Eigentümer von 50% der Aktien der Zielgesellschaft. Die andere Hälfte befand sich im Eigentum von C._____ (nachfolgend Aktionär 2), mit Wohnsitz in der Schweiz. Am 17. Dezember 2012 gewährte die Zielgesellschaft der D._____ AG (heute E._____ AG), mit Sitz in Zürich (nachfolgend Käufergesellschaft) ein Darlehen in der Höhe von Fr. 300‘000.-. Mit Vertrag vom 20. Dezember 2012 verkaufte der Aktionär 1 seine Aktien an die Käufergesellschaft zum Preis von Fr. 280'000.-. Mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 2012 verkaufte der Aktionär 2 seinen Anteil ebenfalls an die Käufergesellschaft. Der Kaufpreis für den Anteil des Aktionärs 2 entsprach dem Nominalwert, mithin Fr. 50'000.-. Nach der Transaktion hielt die Käufergesellschaft 100% der Aktien der Zielgesellschaft. Die Aktien der Käufergesellschaft befanden sich sowohl vor wie nach der Transaktion zu 90% im Eigentum des Aktionärs 2. Die übrigen 10% befinden sich im Eigentum von weiteren Aktionären, alle mit Wohnsitz in der Schweiz.

C.
Mit Rulinganfrage vom 21. Dezember 2012 (versandt am 3. Januar 2013) gelangten die Käufer-, die Ziel- sowie eine weitere Gruppengesellschaft an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgen ESTV). Sie führten aus, im Zuge einer Neuausrichtung sei unter anderem geplant, dass die Käufergesellschaft per 31. Dezember 2012 sämtliche Beteiligungsrechte an der Zielgesellschaft übernehmen werde. Der Kaufpreis für die Beteiligungsrechte des Aktionärs 1 betrage rund Fr. 320'000.-. Dieser Preis

enthalte einen 15%-igen Discount. Der Kaufpreis für den Anteil des Aktionärs 2 entspreche dem Nominalwert. Der Verkauf durch den Aktionär 2 gelte als sog. Transponierung. Das geschilderte Vorgehen löse keine Verrechnungssteuerfolgen aus, vorausgesetzt, dass die Käufergesellschaft innerhalb der nächsten 5 Jahre die Zielgesellschaft nicht absorbiere.

Die ESTV erteilte am 22. Januar 2013 ihre Zustimmung zur steuerlichen Beurteilung durch die Antragstellerinnen betreffend die Erhebung der Verrechnungssteuer.

D.
Am 27. März 2013 beschloss die Generalversammlung der Zielgesellschaft die Ausschüttung einer Dividende in der Höhe von Fr. 110'000.-, fällig am 28. März 2013.

Gleichentags deklarierte die Zielgesellschaft mittels Formular 103 die beschlossene Dividende und ersuchte mit Formular 106 um Meldung der Verrechnungssteuer.

E.
Nach längerer Korrespondenz, teils mit der Käufer- und teils mit der Zielgesellschaft, teilte die ESTV mit Schreiben vom 25. April 2014 mit, dass sie das Meldeverfahren ablehne.

F.
Nach weiterer Korrespondenz verfügte die ESTV am 21. August 2014, dass die Zielgesellschaft auf der Dividende von Fr. 110'000.- die Verrechnungssteuer von 35% schulde. Diese betrage Fr. 38'500.- und sei unverzüglich zu entrichten. Darüber hinaus sei nach 30 Tagen nach der Fälligkeit bis zum Tage der Steuerentrichtung ein Verzugszins von 5% geschuldet. Zur Begründung führte die ESTV unter anderem aus, dass die Voraussetzungen für die Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung nicht erfüllt seien, weil der Rückerstattungsanspruch der Käufergesellschaft nicht zweifelsfrei feststehe.

G.
Gegen den Entscheid der ESTV vom 21. August 2014 wurde am 18. September 2014 Einsprache erhoben und beantragt, das Meldegesuch vom 27. März 2013 nachträglich zu bewilligen.

H.
Mit Einspracheentscheid vom 28. Juli 2015 lehnte die ESTV die Einsprache ab. Ferner verpflichtete sie die Zielgesellschaft zur Zahlung einer Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 38'500.-, zuzüglich Verzugszinsen zu 5% seit 27. April 2013.

I.
Mit Beschwerde vom 14. September 2015 gelangte die Zielgesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht. Gemäss den Ausführungen in der Beschwerdeschrift schliesst sich die Käufergesellschaft der Beschwerde an, soweit dies erforderlich sei. Es wird beantragt, das Gesuch vom 27. März 2013 um Meldung der Verrechnungssteuer sei zu bewilligen. Auf die Einforderung der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 38'500.- sei zu verzichten; unter Berücksichtigung der Kosten- und Entschädigungsfolgen.

J.
Mit Vernehmlassung vom 9. November 2015 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Beschwerde vom 14. September 2015 vollumfänglich und unter Kostenfolge abzuweisen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

1.2 Die Käufergesellschaft ist demgegenüber im vorliegenden Verfahren nicht aktivlegitimiert (vgl. dazu nachfolgend E. 3.6 und 3.10.3 und 3.11.2).

Es erübrigt sich daher, auf die Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 14. September 2015 zu diesem Punkt näher einzugehen.

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

2.

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

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

3.

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

3.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Erhebung von in der Schweiz auf den verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern (bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern) zu sichern und damit die Steuerhinterziehung zu bekämpfen (sog. Sicherungszweck; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend Steuerrecht], § 28 N. 6 f.; HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [nachfolgend VSt

2013], Teil II § 3 N. 11). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen nicht sämtliche Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung erfüllt sind. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (vgl. [statt vieler] Urteil des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 2; Urteile des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.1, A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N. 71).

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

3.4 Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (vgl. MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, 2001, S. 46 ff.). Aus dem Zusammenspiel ergeben sich die gewollten Sicherungs- und Besteuerungswirkungen. Die Zweiteilung zeigt sich deutlich in der Systematik des VStG, dessen erster Abschnitt (Art. 4 ff. VStG) die Erhebung regelt und der zweite (Art. 21 ff. VStG) sich mit der Steuerrückerstattung befasst (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2).

3.5 Gegenstand der Verrechnungssteuer sind mitunter die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom

19. Dezember 1964 über die Verrechnungssteuer, Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211).

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

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

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

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

3.9

3.9.1 Wird die Steuerpflicht durch Entrichtung erfüllt, so ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen – wozu auch Dividendenträge zu zählen sind – wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG).

3.9.2 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl.

dazu BEUSCH, Untergang, S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (MICHAEL BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 22).

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

3.10

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

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

3.10.3 Bei Art. 20 VStG handelt es sich um eine Delegationsnorm (BGE 94 I 472 E. 2 in: ASA 37 389 und StR 25 239; Urteil des BVGer A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.2; BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 14). Im Gesetz ist das Meldeverfahren nur für den *Steuerschuldner* vorgesehen, damit ist eine Ausdehnung des Meldeverfahrens auf weitere Personen nicht zulässig, insbesondere kann dem *Leistungsempfänger* auf dem verordnungsweg keine Berechtigung auf Durchführung des Meldeverfahrens eingeräumt werden (vgl. auch Urteile des BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.5, A-633/2010 vom 25. August 2010

E. 1.3.3.1 ff.; sowie BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 15).

3.11

3.11.1 Ist eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Obergesellschaft) unmittelbar zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, kann sie diese mittels eines amtlichen Gesuchsformulars anweisen, ihr die Bardividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV). Die Untergesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV 30 Tage nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (vgl. Art. 26a Abs. 2 VStV mit ausdrücklichem Verweis auf Art. 21 VStV; vgl. nachfolgend E. 5.1). Der Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens besteht nach Art. 26a Abs. 3 VStV jedoch nur, wenn feststeht, dass der Empfänger der steuerbaren Leistung, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätte (Urteil des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.2).

3.11.2 Was die Anweisung der Ober- an die Untergesellschaft betrifft, so kann einstweilen offen bleiben, ob diese als einschränkende materielle oder formelle Voraussetzung für das Meldeverfahren oder als reine Informationsbeschaffung über das Beteiligungsverhältnis zu verstehen ist, denn so oder anders räumt Art. 26a Abs. 1 VStV dem *Leistungsempfänger* selbst keinen materiellen Anspruch auf Durchführung des Meldeverfahrens ein (vgl. auch Urteile des BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.5, A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 1.3.3.1 ff., welche jedoch das Meldeverfahren im internationalen Beteiligungsverhältnis betrafen; so auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 73). Infolgedessen kommt dem Leistungsempfänger im Meldeverfahren nach Art. 26a VStV keine Parteistellung zu.

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

3.11.4 Somit hat die ESTV im Rahmen der Prüfung des Meldegesuches vorfrageweise auch den Rückerstattungsanspruch zu prüfen, ohne jedoch darüber einen endgültigen Entscheid zu fällen. Dieser Entscheid bleibt aufgrund der gesetzlichen Trennung zwischen Erhebungs- und Rückerstattungsverfahren letzterem vorbehalten. Bejaht die ESTV den Rückerstattungsanspruch – und sind auch die übrigen Voraussetzungen für das Meldeverfahren erfüllt – erübrigt sich freilich ein Rückerstattungsverfahren. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch demgegenüber nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen Zweifel, so erweist sich der Sicherungszweck als gefährdet und kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht. Diesfalls ist die Verrechnungssteuer zu erheben. Insoweit kann sich die ESTV auf eine summarische Prüfung des Rückerstattungsanspruchs beschränken und weitere Abklärungen erst im Rückerstattungsverfahren vornehmen (vgl. BGE 115 lb 274 E. 20c, 110 lb 319 E. 6b; vgl. auch Urteile des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1, 2C_408/2012 vom 25. September 2012 E. 4.2, 2C_756/2010 vom 16. Januar 2011 E. 2.2 in: ASA 79 S. 855, S. 859, 2C_438/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.3, 2C_551/2009 vom 13. Mai 2009 E. 3.2 und 3.4 in: StR 65, 876 S. 881 ff.; vgl. auch Urteile des BVGer A-1541/2014 vom 27. Oktober 2015 E. 3.4.3, A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.5; vgl. auch BAUMGARTNER/BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 61 f. und 82).

4.

4.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Art. 22-28 VStG (steuerliche Zugehörigkeit oder besondere Berechtigung, Deklarations- resp. Verbuchungspflicht) Berechtigter (bei rechtzeitiger Geltendmachung) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.7.1).

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

des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.7.2, A-719/2013 26. März 2015 vom E. 2.6.3).

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

4.2.2 Das Nutzungsrecht gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG darf somit nicht bloss vorgeschoben sein. Ob dies zutrifft, ist aufgrund einer Analyse der tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung der zu beurteilenden Rechtsverhältnisse zu ermitteln (vgl. Urteile des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3, 2A.361/1991 vom 18. Mai 1993 E. 4c; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 8 u 11 f.; THOMAS JAUSSI/COSTANTTE GHIELMETTI/MARKUS PFIRTER, Allgemeiner Überblick über die Rückerstattung der eidg. Verrechnungssteuer, StR 67/2012, S. 657; HOCHREUTENER, VSt 2013, Teil II § 3 N. 1455).

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

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

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

Denkbar ist auch, dass die auszuschüttende Dividende bei der Bemessung des Kaufpreises eine Rolle gespielt hat und in diesen eingerechnet worden ist (vgl. Urteil des BGer 2C_732/2013 vom 7. März 2014 E. 3.1 und 3.2.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARCO E. VITALI, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, laufend nachgeführt [nachfolgend Praxis VSt], Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG Nr. 61; vgl. auch Urteil des BVGer A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 3.6.6). Wenn Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag durch einen im Ausland ansässigen Verkäufer an einen Käufer in der Schweiz veräussert werden, so ist es durchaus üblich, dass die erwartete Dividende zum Teil des vereinbarten Verkaufspreises gemacht und der dieser erwarteten Dividende entsprechende Betrag somit ins Ausland weitergeleitet wird; es kann aber nicht in all diesen Fällen angehen, dem Käufer die effektive Nutzungsberechtigung abzusprechen, sondern nur unter besonderen Umständen, beispielsweise bei komplexen Aktien- und Futures-Gesamttransaktionen unter denselben Parteien (vgl. dazu Urteil des BGer 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 5.3.3).

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

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

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

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

4.3.4 Für eine Steuerumgehung bei internationalen Beteiligungskäufen ist vorab erforderlich, dass ein Ausländer seine Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft an einen Inländer oder an einen Ausländer verkauft und damit erreicht, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen dieser schweizerischen Gesellschaft reduziert wird (BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 59).

4.3.4.1 Das Bundesgericht hat in einem Fall der sog. "internationalen indirekten (Teil-)Liquidation" eine Steuerumgehung bejaht, in dem Ausländer eine schweizerische Gesellschaft im Hinblick auf deren Voll- oder Teilliqui-

dation einem inländischen Dritten verkauften (Urteil des BGer vom 11. Dezember 1981 veröffentlicht in: ASA 50 S. 583; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 42 mit zahlreichen Hinweisen).

Im genannten Fall hatten die ausländischen Aktionäre ihre Aktien einer schweizerischen Gesellschaft an zwei schweizerische Käufergesellschaften verkauft, die von schweizerischen Aktionären gehalten wurden. Der Kaufpreis entsprach dem Aktienkapital zuzüglich den offenen Reserven. Er wurde zu rund einem Drittel in bar und im übrigen Umfang durch Übernahme einer Darlehensschuld der früheren Aktionäre gegenüber der schweizerischen Zielgesellschaft beglichen. Das Darlehen war in früheren Jahren entstanden, weil die Zielgesellschaft eine Hotelliegenschaft verkauft und den Verkaufserlös im Einvernehmen mit der ausländischen Steuerverwaltung ihren ausländischen Aktionären darlehensweise zu Verfügung gestellt hatte, statt als Gewinn auszuschütten. Diese Lösung war gewählt worden, weil die Aktionäre Mittel zur Sanierung eines ihnen gehörenden weiteren Unternehmens benötigten, die Sanierung aber gefährdet gewesen wäre, wenn eine steuerpflichtige Ausschüttung erfolgt wäre. Die ausländische Steuerverwaltung hatte die Darlehenslösung unter der Bedingung genehmigt, dass das Darlehen einen bestimmten Betrag nicht überschreite, innerhalb einer gewissen Bandbreite verzinst und spätestens innert sechs Jahren zurückgezahlt werde. Die früheren Aktionäre verkauften ihre Anteile kurz vor Ablauf der maximalen Darlehensdauer, wobei die Käuferschaft das Darlehen übernehmen musste. Dieses Vorgehen machte nach Ansicht des Bundesgerichts für die Käufer wirtschaftlich keinen Sinn. Die aus dem Verkauf des Hotels stammenden und aus einer Darlehensforderung gegenüber den ausländischen Aktionären bestehenden Reserven waren völlig „liquid“ in dem Sinne, dass sie jederzeit durch Verrechnung der Darlehensschuld der ausländischen Aktionäre mit deren Liquidationsanspruch hätten aufgelöst werden können. Die Käufer hatten kein Interesse diese „Reserve“ mitzuerwerben. Im konkreten Fall hatte das Vorgehen keinen anderen Zweck, als die den Verkäufern bei Ablauf der Darlehensfrist drohende Besteuerung zu verhindern (vgl. ASA 50 S. 588).

4.3.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 4 ebenfalls eine Steuerumgehung bejaht. In diesem Fall hatte die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs im Wesentlichen über flüssige Mittel verfügt, denen überwiegend Gewinnvorträge gegenüberstanden. Die Zielgesellschaft hatte der Käufergesellschaft nach dem Verkauf ein Darlehen gewährt, welches letztlich für die Finanzierung des

Kaufpreises verwendet worden war. Anschliessend hatte die Zielgesellschaft Dividenden – mitunter für Geschäftsjahre vor dem Verkauf – ausgeschüttet. Die Käufergesellschaft finanzierte den Kauf der Zielgesellschaft demzufolge mit Mitteln, die in letzterer selbst enthalten waren und deren Ausschüttung verzögert worden war.

5.

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

5.2 Art. 26a VStV enthält – anders als die Meldeverfahren nach Art. 24 und 24a VStV – keine Kann-Formulierung, weshalb die Lehre daraus einen Anspruch auf Bewilligung herleitet (vgl. BAUMGARTNER/BOSSART MEIER; VStG-Kommentar, Art. 20 N. 20). Auf allfällige Unterschiede zwischen diesen beiden Verordnungsbestimmungen braucht vorliegend nicht näher eingegangen zu werden, denn gleichwohl prüft die ESTV auch beim Meldeverfahren nach Art. 26a VStV den Rückerstattungsanspruch nur eingeschränkt (vgl. vorne E. 3.11.4).

6.

6.1 Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen

gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (vgl. statt vieler: BGE 137 I 69 E. 2.5.1, 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1 sowie Urteil des BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 6.2). Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht findet aufgrund des strengen Legalitätsprinzip indessen nur zurückhaltend Anwendung ([statt vieler] BGE 131 II 627 E. 6.1).

6.2 Sogenannte „Rulings“ bilden einen Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutzes. Es handelt sich um vorgängige Auskünfte der Steuerverwaltung, die zwar nicht Verfügungscharakter haben, aber nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen können (Urteile des BGer 2C_123/2014 und 2C_124/2014 vom 30. September 2015 E. 7.2, 2C_529/2014 vom 24. August 2015 E. 2.1, vgl. auch JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, in: RDAF 2014 II S. 402).

7.

7.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten und erstellt, dass die Beschwerdeführerin die am 28. März 2013 fällige Dividende frist- und formgerecht deklariert und hierfür ebenso rechtzeitig und formgerecht das Meldeverfahren beantragt hat. Offensichtlich und unbestritten sind auch die Inländereigenschaft der Käufergesellschaft und der Beschwerdeführerin sowie das Mutter-/Tochterverhältnis zwischen den beiden.

Uneinig sind sich die Parteien indes über die Rückerstattungsberechtigung der Käufergesellschaft, insbesondere über deren Nutzungsberechtigung sowie die Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt.

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

7.2

7.2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Anspruch der Beschwerdeführerin, die Verrechnungssteuerpflicht für die am 28. März 2013 fällig gewordene Dividende durch Meldung zu erfüllen.

7.2.2 Wie vorne ausgeführt sind das Erhebungs- und das Rückerstattungsverfahren zwei getrennte Verfahren (E. 3.4). Im Meldeverfahren kommt dem Leistungsempfänger weder ein Anspruch auf Meldung noch Parteistellung zu (E. 3.10.3 und 3.11.2). Der Rückerstattungsanspruch kann auch im Verfahren nach Art. 26a VStV nur vorfrageweise und nicht endgültig geprüft werden (E. 3.11.4). Daran vermag selbst der Umstand nichts zu ändern, dass die ESTV für beide Verfahren gleichermassen zuständig ist, wie das die Beschwerdeführerin geltend macht. Im vorliegenden Fall wurden die Vorabklärungen zum Rückerstattungsanspruch denn auch tatsächlich durch die Abteilung Rückerstattung vorgenommen, welche teilweise sogar mit der Käufergesellschaft direkt korrespondierte. Doch vermag diese Vorgehensweise an der gesetzlichen Konzeption der Anspruchsberechtigung im Meldeverfahren nichts zu ändern. Insoweit geht auch der Einwand der Beschwerdeführerin an der Sache vorbei, wonach die ESTV Art. 29 BV verletze, indem sie keine materielle Entscheidung über den Rückerstattungsanspruch fälle.

Auch das Bundesverwaltungsgericht prüft den Rückerstattungsanspruch nur vorfrageweise und fällt hierüber keinen endgültigen Entscheid (E. 2.2 und 3.11.4).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist die Meldung nur dann zu akzeptieren, wenn der Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers offensichtlich ist. Umgekehrt ist die Meldung zu verweigern, wenn sich Zweifel hinsichtlich des Rückerstattungsanspruchs ergeben (E. 2.2 und 3.11.4). Auch das Bundesverwaltungsgericht prüft vorliegend den Rückerstattungsanspruch nur summarisch und hat bei Zweifeln die Meldung abzulehnen (E. 2.2 und 3.11.4).

7.3 Zu prüfen bleibt indessen zunächst, ob die Vorinstanz zu Recht Zweifel an der Nutzungsberechtigung der Käufergesellschaft hegte.

7.3.1 Die Vorinstanz sieht die Nutzungsberechtigung der Käufergesellschaft als fraglich an, weil der im Ausland wohnhafte Aktionär 1 seine Aktien zu einem weit über dem Nominalwert liegenden Preis an eine schwei-

zerische Käufergesellschaft verkauft habe, welche sich damit in die Reserven der Beschwerdeführerin eingekauft habe. Da die Beschwerdeführerin kurze Zeit nach dem Verkauf eine Dividende beschlossen habe, sei zu vermuten, dass dem Verkäufer Reserven in der Form des Kaufpreises statt als verrechnungssteuerpflichtige Dividende zugeflossen seien. Sinngemäss argumentiert die Vorinstanz, dass die Käufergesellschaft bereits vorgängig Reserven an den ausländischen Verkäufer weitergeleitet habe.

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

Der Darlehensvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Käufergesellschaft datiert vom 17. Dezember 2012. Der Aktionär 1 verkaufte seine Aktien mit Vertrag vom 20. Dezember 2012 an die Käufergesellschaft. Die Dividende wurde am 27. März 2013 beschlossen und am 28. März 2013 fällig. Zwischen dem Verkauf und dem Dividendenbeschluss liegen somit rund drei Monate. Darlehensgeberin ist die Beschwerdeführerin, Darlehensnehmerin die Käufergesellschaft. Der vorliegende Fall weist keine relevante Ähnlichkeit mit dem im Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 beurteilten Sachverhalt auf und erweist sich insoweit als nicht geeignet, den Aktionär 1 im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit weiterhin als Nutzungsberechtigten anzusehen, wie das die Vorinstanz tut. Die entsprechende Konstellation ist somit nicht unter dem Gesichtspunkt der Nutzungsberechtigung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG, sondern vielmehr unter dem Gesichtspunkt einer Steuerumgehung zu beurteilen.

7.4 Im Folgenden ist zu prüfen, ob ausreichende Anzeichen für eine Steuerumgehung im Rahmen des internationalen Beteiligungskaufs vorlagen bzw. vorliegen (vgl. E. 4.3). Voraussetzung hierfür ist, dass ein Verkauf durch einen ausländischen Aktionär vorliegt, und dieser Verkauf ungewöhnliche Elemente enthält (objektives Merkmal), Anzeichen für eine Umgehungsabsicht erkennbar sind (subjektives Merkmal) und eine erhebliche Steuereinsparung (effektives Merkmal) wahrscheinlich ist.

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

7.4.1 Unbestritten ist, dass der Aktionär 1 in Grossbritannien wohnt und dort seine Einkünfte ordentlich versteuert. Somit war der Aktionär 1 grundsätzlich berechtigt, auf vor dem Verkauf vereinnahmten Dividendenerträgen die schweizerische Verrechnungssteuer teilweise zurückzufordern (Art. 10 Abs. 2 Bst. b in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 Bst. 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]). Die schweizerische Käufergesellschaft kann demgegenüber die Verrechnungssteuer grundsätzlich vollumfänglich zurückfordern (Art. 21 ff. VStG). Damit führt der Verkauf des Aktienanteils des ausländischen Aktionärs potentiell zu einer erweiterten Entlastung bei der Verrechnungssteuer und ist eine erhebliche Steuereinsparung nicht von der Hand zu weisen (sog. Regimewechsel).

7.4.2 Mit Bezug auf das objektive Merkmal einer Steuerumgehung fällt vorliegend zunächst auf, dass der Kaufpreis für den Anteil des ausländischen Aktionärs den Nominalwert bei weitem übersteigt. Bei der Käufergesellschaft handelt es sich zudem um eine inländische Holdinggesellschaft.

7.4.2.1 Gemäss Darlehensvertrag vom 17. Dezember 2012 hatte die Beschwerdeführerin der Käufergesellschaft ein Darlehen in der Höhe von Fr. 300'000.- eingeräumt. Der Kaufvertrag für den Anteil des ausländischen Aktionärs datiert vom 20. Dezember 2012, wobei der Kaufpreis für die Aktien Fr. 280'000.- beträgt. Ungewöhnlich ist vorab die zeitliche Nähe des Darlehensvertrags vom 17. Dezember 2012 zum Verkaufsgeschehen und die betragsmässige Ähnlichkeit zwischen der Darlehenssumme und dem Kaufpreis für den Aktienanteil des Aktionärs 1. Aufgrund dieser Umstände ist zumindest nicht ausgeschlossen, dass die darlehensweise zur Verfügung gestellten Mittel zur Begleichung des Kaufpreises herangezogen worden sind und der Kaufpreis für den Aktienanteil damit vollumfänglich durch die Beschwerdeführerin fremdfinanziert worden ist. Darin hat die Vorinstanz zu Recht einen Anhaltspunkt für eine mögliche Steuerumgehung gesehen (vgl. E. 4.3.4.1).

7.4.2.2 Eine Kaufpreisfinanzierung über Darlehen aus der Zielgesellschaft ist für die Belange der Verrechnungssteuer insbesondere dann ungewöhnlich, wenn die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs über Gewinnvorträge bzw. relevante ausschüttbare Reserven verfügte (E. 4.3.4.1).

Gemäss Abschluss der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2011 belief sich der Gewinnvortrag auf Fr. 272'444.- und das Jahresergebnis auf Fr. 80'220.-. Offensichtlich wurde in der Folge eine Dividende in der Höhe von Fr. 160'000.- ausgerichtet. Im Zeitpunkt des Verkaufs beliefen sich die freien Reserven damit noch auf Fr. 192'664.-. Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin seien bei wirtschaftlicher Betrachtung im Verkaufszeitpunkt davon lediglich Fr. 74'000.- ausschüttungsfähig gewesen, wovon die Hälfte auf den ausländischen Aktionär 1 entfalle. Auch die Beschwerdeführerin stellt somit nicht in Abrede, dass im Zeitpunkt des Verkaufs Gewinnvorträge bzw. ausschüttbare Reserven in relevantem Umfang vorhanden gewesen waren.

7.4.2.3 Eine Kaufpreisfinanzierung über Darlehen aus der Zielgesellschaft, welche über Gewinnvorträge verfügt, ist insbesondere dann ungewöhnlich, wenn im Zeitpunkt des Verkaufs flüssige Mittel mindestens im gleichen Umfang vorhanden waren (E. 4.3.4.1) und damit grundsätzlich auch eine vorgängige Ausschüttung hätte vorgenommen werden können.

Nach der Auffassung der Vorinstanz lasse schon die Darlehensgewährung an die Käufergesellschaft auf nicht betriebsnotwendige Mittel schliessen.

Die Beschwerdeführerin hält dagegen, sie habe die Darlehenslösung gewählt, weil sie die Liquidität der Gruppe verwalte und als einzige über Kreditlimiten verfügt habe. Die Mittel hätten ihr auch in Darlehensform weiterhin zur Verfügung gestanden und zur Rückführung ihrer Schulden herangezogen werden können, vor allem gegenüber dem Aktionär 1, welchem sie im Zeitpunkt des Verkaufs Fr. 457'000.- geschuldet habe.

Dieser Einwand ist jedoch unbehelflich, zeigt doch die Darlehensgewährung, dass die laufenden kurzfristigen Aufwände der Beschwerdeführerin durch diese Umschichtung nicht in Frage gestellt waren. Die Vorinstanz hat daher zu Recht bezweifelt, dass sämtliche flüssigen Mittel betriebsnotwendig waren.

Die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Liquiditätsgrad 2 und die entsprechenden Berechnungen nehmen Bezug auf den Abschluss per 31. Dezember 2012 und damit auf einen Stichtag nach dem Verkauf. Die Beschwerdeführerin berücksichtigt hierbei unter dem Titel "passive Rechnungsabgrenzung" einen Betrag von Fr. 979'484.-. Das im "Kto. 2090 passive Rechtsabgrenzung" aufgeführte Total (vor Korrekturen) stimmt nicht mit dem in der Bilanz per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Betrag

überein, ohne dass die Beschwerdeführerin hierzu eine Erklärung abgegeben hätte. Demzufolge kann die Beschwerdeführerin aus ihren Berechnungen ohnehin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Damit kann offen bleiben, ob im vorliegenden Fall der Liquiditätsgrad 2 überhaupt massgeblich wäre. Diese und weitere Fragen sind in einem allfälligen Rückerstattungsverfahren zu klären.

7.4.2.4 Im vorliegenden Fall ergeben sich indessen noch weitere ungewöhnliche Aspekte, die einer näheren Prüfung bedürfen. Der Kaufvertrag vom 20. Dezember 2012 enthält keine Angaben zur Tilgung des Kaufpreises. Die Käufergesellschaft war am 29. März 2011 gegründet worden. Hierbei hatte sie mit Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag sämtliche Aktien von drei Gesellschaften übernommen. Gemäss Abschluss der Käufergesellschaft per 31. Dezember 2011 verfügte sie über keinerlei flüssige Mittel. Gemäss Jahresrechnung 2012 erzielte sie in diesem Geschäftsjahr keine Einkünfte. Dies indiziert, dass die Käufergesellschaft über keine Liquidität für den Kauf der Aktien verfügte. Gemäss Rulinganfrage vom 21. Dezember 2012 war eine der Beteiligungen der Käufergesellschaft sanierungsbedürftig. Somit ist nicht ausgeschlossen, dass das Darlehen vom 17. Dezember 2012 mittels Beteiligungserträgen aus der Zielgesellschaft zu verzinsen und zu amortisieren ist. Sodann ist ungewöhnlich, dass das Darlehen ungesichert ist.

Damit bestehen weiterhin objektive Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung, die einer abschliessenden Klärung bedürfen. Diese hat grundsätzlich im Rückerstattungsverfahren zu erfolgen.

7.4.2.5 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass sie nach der Verkaufstransaktion weder gänzlich noch teilweise liquidiert worden sei, insbesondere weil die Dividende dem Jahresergebnis 2012, mithin dem laufenden Gewinn, entstamme. Dieser Einwand erweist sich als unbehelflich, weil in verrechnungssteuerlicher Hinsicht die definitive Verrechnungssteuerbelastung vor und nach dem Regimewechsel verglichen wird, und zwar mit Bezug auf das im Zeitpunkt der Aktienübertragung bestehende potentielle Ausschüttungssubstrat, dessen künftige Ausschüttung bereits absehbar war. Insoweit wird die später tatsächlich erfolgte Ausschüttung verrechnungssteuerlich als verzögerte Ausschüttung betrachtet.

7.4.3 Mit Bezug auf die Steuerumgehungsabsicht hatte die Beschwerdeführerin bereits vor der Vorinstanz geltend gemacht, dass die Transaktion keineswegs zur Einsparung der Sockelsteuer erfolgt sei, sondern vielmehr

im Rahmen einer Nachfolgeplanung. Die Verbesserung der Steuersituation sei eine unvermeidliche Begleiterscheinung und nicht Zweck der Transaktion.

Dass der Aktionär 1 langjähriger Partnermitarbeiter der Beschwerdeführerin gewesen sei, ist nicht weiter belegt. Der verkaufende Aktionär 1 war auch in keiner Funktion im Handelsregister eingetragen, womit auch sonst keine Anhaltspunkte für die behauptete Nachfolgeplanung ersichtlich sind Damit ist die definitive Klärung des subjektiven Tatbestands für eine Steuerumgehung – für welche zurzeit immerhin relevante Indizien bestehen – weiterhin erst im Rückerstattungsverfahren vorzunehmen.

7.5 Schliesslich stellt sich die Frage, ob sich die Beschwerdeführerin zu Recht darauf beruft, im eingeholten Ruling habe die ESTV bestätigt, der Aktienverkauf habe für die Verrechnungssteuer keine Auswirkungen, weshalb der Vertrauensgrundsatz Anwendung finde (vgl. E. 6.2).

In der Rulinganfrage vom 21. Dezember 2012 wird weder im Sachverhalt noch bei dessen rechtlicher Würdigung auf die Verrechnungssteuerfolgen einer Ausschüttung von künftigen Dividenden Bezug genommen. Ebensowenig wird die Darlehensgewährung der Beschwerdeführerin an die Käufergesellschaft erwähnt. Vielmehr beschränken sich die Ausführungen nach dem Verweis auf das Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen auf die steuerlichen Folgen einer Quasifusion (Ziffer 4.1.7.4) und damit auf die Transaktion vom Dezember 2012. Damit betrifft die Rulinganfrage einzig das damalige Erhebungsverfahren. Die Zusage der Behörde bezieht sich denn auch ausschliesslich auf die damalige Erhebung der Verrechnungssteuer und nicht auf die vorfrageweise Prüfung des Rückerstattungsanspruchs im aktuellen Erhebungsverfahren. Demzufolge kann die Beschwerdeführerin aus dem Ruling nichts zu ihren Gunsten herleiten.

7.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht Zweifel an der Rückerstattungsberechtigung der Käufergesellschaft hegte und die Einwände der Beschwerdeführerin daran nichts zu ändern vermögen. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen. Eine weitergehende Abklärung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht hat im Rückerstattungsverfahren zu erfolgen. Der Beschwerdeführerin ist demnach das Meldeverfahren zu verweigern, und sie ist zur Zahlung einer Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 38'500.- zuzüglich eines Verzugszinses zu 5% seit 27. April 2013 zu verpflichten.

8.

8.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

8.2 Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführerin wird das Meldeverfahren (Formular 106) für die Dividende in der Höhe von Fr. 110'000.- (fällig am 28. März 2013) verweigert.

3.

Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, der ESTV eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 38'500.-, zuzüglich Verzugszins von 5% seit 27. April 2013, zu bezahlen.

4.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Deckung der Verfahrenskosten verwendet.

5.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift 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: