Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5042/2012

Urteil vom 23. Juli 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ Personalvorsorgestiftung, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2008 (Rückerstattung).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ Personalvorsorgestiftung (nachfolgend: Personalvorsorgestiftung) ist eine Stiftung mit Sitz in […]. Sie wurde mit Statuten vom […] und Handelsregistereintrag vom […] gegründet und untersteht der BVG- und Stiftungsaufsicht des […].

B.
Die Personalvorsorgestiftung stellte mit Formular 25 Nr. […] 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. […] (Bruttobetrag Fr. […]). Darin enthalten waren unter anderem die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf zwei Dividendenzahlungen der X._____ 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 X._____ AG).

In der Folge wurden mit E-Mail vom 30. September 2009 von der ESTV einverlangte weitere Dokumente eingereicht, wobei die Jahresabschlüsse der X._____ AG zum damaligen Zeitpunkt noch nicht geliefert werden konnten.

C.
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 der Bruttodividende der X._____ AG) gekürzt, reichte die Y._____ AG der ESTV am 19. Dezember 2010 den von der ESTV verlangten Jahresabschluss der X._____ 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, dass es ihr nicht möglich sei, den von der ESTV verlangten Vertrag betreffend den vollständigen Erwerb der Beteiligung an der X._____ 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 mittgeteilte Auffassung, wonach der Betrag der Verrechnungssteuerrückerstattung gekürzt werden müsse.

D.
In der Zwischenzeit waren die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die übrigen Positionen – alle ausser jene betreffend die Dividendenzahlungen der X._____ AG – von der ESTV gutgeheissen und der Beschwerdeführerin am 6. Januar 2010 ein Betrag von Fr. […] (= Fr. […] ./. Fr. […] [Abschlagszahlungen] ./. Fr. 416'419.85 [betreffend Dividendenzahlungen der X._____ AG]) überwiesen worden. In der Folge ersuchte die Personalvorsorgestiftung am 17. Januar 2011 um Erlass einer anfechtbaren Verfügung betreffend den noch strittigen Teil der Rückerstattung. Eine solche erliess die ESTV mit Entscheid Nr. […] vom 5. August 2011. Darin lehnte sie 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.

E.
Gegen diesen Entscheid erhob die Personalvorsorgestiftung am 9. September 2011 Einsprache bei der ESTV mit dem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 416'419.85. Sie führte hierzu aus, sie – als Alleinaktionärin der X._____ AG – habe die strittigen Dividendenausschüttungen anlässlich der ordentlichen Generalversammlungen vom 15. Januar 2008 und vom 18. November 2008 beschlossen. Zu jenen Zeitpunkten sei sie bereits uneingeschränkte Eigentümerin der X._____ AG gewesen, es hätten keinerlei Weiterleitungspflichten betreffend die Dividenden bestanden und die Dividendenzahlungen seien ordnungsgemäss verbucht worden. Eine Steuerumgehung liege ebenfalls nicht vor.

F.
Mit Einspracheentscheid vom 30. August 2012 wies die ESTV die Einsprache der Personalvorsorgestiftung vollumfänglich ab und verweigerte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass gemäss Art. 48 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) der Antragsteller umfassend auskunftspflichtig sei betreffend alle Tatsachen, die für den konkreten Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein könnten. Nur so könne die ESTV überprüfen, ob die Voraussetzungen der Rückerstattung – insbesondere das Recht zur Nutzung – erfüllt seien und

ob allenfalls eine Steuerumgehung vorliege. Die Personalvorsorgestiftung weigere sich jedoch, den Kaufvertrag über die Aktien der X._____ AG offenzulegen. Ohne diesen könne der Rückerstattungsanspruch nicht geprüft werden.

G.

Mit Beschwerde vom 25. September 2012 gelangte die Personalvorsorgestiftung (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids der Vorinstanz vom 30. August 2012 sowie die Gutheissung der mit Formular 25 vom 25. August 2009 unter den Positionen Nrn. 1 und 9 geltend gemachten Rückerstattungsansprüche in der Höhe von insgesamt Fr. 416'419.85; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz. Sie führt hierzu unter anderem aus, der Kaufvertrag über die Aktien der X._____ AG könne der ESTV aufgrund einer Vertraulichkeitsklausel nicht offen gelegt werden. Insbesondere aus ihrer Jahresrechnung sei aber ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin nutzungsberechtigt gewesen sei. Die Beteiligung sei in der Jahresrechnung, welche im Übrigen keine Hinweise enthalte, dass die ausgeschütteten Dividenden hätten weitergeleitet werden müssen, aktiviert worden. Die Voraussetzungen der Rückerstattung seien erfüllt. Zudem sei die ESTV beweisbelastet und müsse die Folgen der Beweislosigkeit tragen. Eine Steuerumgehung liege ebenfalls nicht vor.

H.

Mit Vernehmlassung vom 6. Dezember 2012 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Aufgrund der fehlenden Unterlagen könne nicht festgestellt werden, ob die Beschwerdeführerin nutzungsberechtigt gewesen sei. Die Beschwerdeführerin sei dafür beweispflichtig und habe die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Die Rückerstattungsvoraussetzungen seien nicht erfüllt. Zudem könne ebenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass eine Steuerumgehung vorgelegen habe, da durch die Verweigerung der Offenlegung des Kaufvertrags angenommen werden müsse, dass das Rechtsgeschäft auf eine Art und Weise abgewickelt worden sei, um Steuern zu sparen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Als Adressatin des Einspracheentscheids vom 30. August 2012 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2 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. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.3

1.3.1 Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten

Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 2, A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Für die Verrechnungssteuer ist diese – für das Steuererhebungsverfahren – in Art. 39 VStG und – für die Rückerstattung – in Art. 48 VStG (dazu unten E. 2.6) geregelt, wonach der Steuerpflichtige bzw. der Antragsteller der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen muss. Er muss die Belege und andere Urkunden auf Verlangen der ESTV einreichen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen, A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.1.1).

1.3.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2). Gelangt die Entscheidinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280 ff.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 108 ff.). Diese Beweislastregel greift freilich erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3).

Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB,

SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 12 N 6). Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5). Im Steuerrecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. dazu etwa [anstelle zahlreicher] das Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2012 E. 4.2, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3).

Dies bedeutet für die Verrechnungssteuer, dass dem Antragsteller im Rückerstattungsverfahren der Beweis obliegt, dass er die entsprechenden Voraussetzungen für eine Rückerstattung erfüllt. Liegen Beweisschwierigkeiten vor, die typischerweise bei bestimmten Sachverhalten auftreten, werden Beweiserleichterungen vorgesehen. Diese so genannte "Beweisnot" liegt aber nicht schon darin begründet, dass eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosse Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können nicht zu einer Beweiserleichterung führen (BGE 130 III 321 E. 3.2 mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3128/2012 vom 15 Januar 2013 E. 3, A-7570/2009 und A-7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.2). Demgegenüber liegt die Beweislast für das Vorliegen der steuerbegründenden Elemente einer Steuerumgehung bei der Steuerbehörde ([statt vieler] Urteil des Bundesgerichts 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 4.2.5 mit Hinweisen).

Für das Rückerstattungsverfahren bei der Verrechnungssteuer finden sich diese Grundsätze in Art. 48 Abs. 2 VStG kodifiziert (unten E. 2.6).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf

dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind u.a. die Gewinnanteile und Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten an sich nicht zwecks definitiver Belastung erhoben, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). 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 diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2012 [hiernach: Kommentar VStG], Vorbemerkungen N. 71).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22 bis 28 VStG Berechtigter dann Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Die Rückerstattung ist indessen in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG). Nach Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

Juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit sind im Sinne von Art. 22 bis 28 VStG berechtigt, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten (Art. 24 Abs. 2 VStG). Sofern sie die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als Ertrag verbuchen, verwirken sie indessen den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 25 Abs. 1 VStG).

2.3.2 Wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, hat sie bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen (Art. 29 Abs. 1 VStG). Juristische Personen haben ihren Rückerstattungsantrag (auf dem entsprechenden amtlichen Formular) der ESTV einzureichen (Art. 30 Abs. 2 VStG; Art. 64 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung; VStV, SR 642.211]). Diese erlässt die allgemeinen Weisungen und trifft die Einzelverfügungen, die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch den Bund erforderlich sind (Art. 63 Abs. 1 VStV). Entspricht sie einem Antrag nicht oder nur teilweise, und lässt sich der Anstand nicht auf andere Weise erledigen, so trifft sie einen Entscheid. Art. 42 bis 44 VStG über das Einsprache- und Beschwerdeverfahren sowie die Verfahrenskosten (im Rahmen der Erhebung der Steuer) finden dabei sinngemässe Anwendung (Art. 51 Abs. 1 und 4 VStG).

2.3.3 Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens an eine juristische Person setzt demnach voraus, dass diese bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland gehabt und das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besessen hat (Art. 21 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 Abs. 2 VStG), dass sie die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat und dass sie den Antrag auf Rückerstattung der Steuer innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, stellt (Art. 25 Abs. 1 und 32 Abs. 1 VStG). Ferner steht die Rückerstattung unter dem Vorbehalt, dass sie nicht zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

2.4 Gegenstand einer Nutzung sind Sachen oder nutzbare Rechte, die Früchte (in der Regel zeitlich wiederkehrende Erzeugnisse oder Erträge) abwerfen. Neben dem Eigentümer der Sache, der in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach seinem Belieben verfügen kann und auch das Eigentum an ihren natürlichen Früchten hat (Art. 641 ff. ZGB), haben

eine derartige Nutzung diejenigen Personen, denen sie nach Zivilrecht (Gesetz, Vertrag) oder nach öffentlichem Recht zusteht oder denen sie vom Eigentümer oder seinem Rechtsnachfolger übertragen worden ist (W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Rz. 2.26 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a). So hat das Recht zur Nutzung eines zinstragenden Guthabens derjenige, der darüber ausschliesslich "effektiv" verfügungsberechtigt ist, d.h. den umfassenden Anspruch auf jeden möglichen Nutzen, den der Vermögenswert in irgendeiner Form abwirft, hat (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.23 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a). Das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht darf weder bloss vorgegeben noch lediglich von vorübergehender Dauer sein. Es muss nicht dinglich, sondern kann auch bloss obligatorisch sein, weshalb nicht unbedingt entscheidend ist, ob der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert im Eigentum des Antragstellers stand (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 25. Januar 1985, veröffentlicht in ASA 54 S. 394 f. E. 4b). Entscheidend ist, wem der Nutzen des den Ertrag abwerfenden Vermögenswerts unbelastet und effektiv zukommt, wer mit anderen Worten über diesen ausschliesslich und frei verfügungsberechtigt ist. Dementsprechend hat derjenige, der – wie z.B. der blosse Verwalter eines Vermögens – vertraglich verpflichtet ist, den Nettoertrag einem Dritten (spontan oder auf Abruf) zuzuwenden, nicht das Recht zur Nutzung des betreffenden Stammrechtes. Insoweit enthält Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG mit der Umschreibung „Recht zur Nutzung“ nicht einen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und ist demzufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 12 und N. 18 zu Art. 21; JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping, Bern/Stuttgart/Wien 2001, N. 280 ff. und N. 642 ff.).

So ist es möglich, dass das Recht zur Nutzung einem andern als dem (formellen) Eigentümer des Vermögenswerts zusteht, etwa wenn dieser vertraglich verpflichtet ist, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten, ja sogar wenn zwar keine formelle Verpflichtung zur Weiterleitung des Ertrags besteht, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass der Kapitalertrag dem Eigentümer nicht verbleibt (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 4.1, ASA 54 S. 394 f. E. 4b; nicht veröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Juli 1985 i.S. F. E. 7, vgl. dazu MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS KÜPFER [HRSG.], [ehem. Hrsg. Stockar/Hochreutener], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Lose-

blatt, Basel, Nr. 34 und 35 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a; PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.23 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a). Wann in solchen Konstellationen genau der Ertrag weitergeleitet werden muss, ob dies also vor – im Sinne eines Vorschusses – oder erst nach dessen Auszahlung geschieht, spielt dabei keine Rolle. In beiden Fällen hat der Inhaber der Aktien am Dividendenstichtag kein Nutzungsrecht an den Erträgen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 13. März 2013 E. 3.6.6). Weiter hat gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Recht zur Nutzung der Aktie nicht, wer auf Grund eines Reportgeschäftes vertraglich verpflichtet ist, die Dividende dem Gegenkontrahenten abzuliefern (Urteil des Bundesgerichts vom 26. September 1958, veröffentlicht in ASA 28 S. 114 f. E. 2). Wer sodann (im damals zu beurteilenden Fall gestützt auf eine Optionsklausel) vertraglich verpflichtet ist, den ganzen ihm zufliessenden Nettoertrag an Dritte weiterzuleiten, besitzt das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögensgegenstandes (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG) ebenfalls nicht (Urteil des Bundesgerichts vom 6. Februar 1970, veröffentlicht in ASA 39 S. 387 ff. E. 5; im gleichen Sinne auch Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 1973, veröffentlicht in ASA 43 S. 465 ff. E. 5 – 7 und vom 9 Juni 1972, veröffentlicht in ASA 42 S. 339 E. 3). In einem weiteren Entscheid hat das Bundesgericht erkannt, der die Rückerstattung beanspruchende Leistungsempfänger besitze das Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG klarerweise nicht in Bezug auf die Erträge der ihm von einem Ausländer zwecks Anlage bei einer schweizerischen Unternehmung in Form eines verzinslichen "Darlehens" überlassenen Gelder (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Februar 1979, veröffentlicht in ASA 48 S. 269 f. E. 2). Schliesslich kann gemäss Praxis der ESTV nicht als nutzungsberechtigt gelten, wer im Sinne von individualisierten Ertragsrechten ausschliesslich den Anspruch auf künftige Dividenden einer inländischen Gesellschaft kauft und in Form des Kaufpreises einen Grossteil der erwarteten Dividenden vorweg an den Veräusserer abführt (ESTV, 2. Juni 1998, vgl. dazu BAUER-BALMELLI/KÜPFER, a.a.O., Nr. 61 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a; zum Ganzen auch BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 13 ff. zu Art. 21).

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes berechtigt ist, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 13. März 2013 E. 3.6.6, A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 5.3.2, welches zwar durch Urteil

des Bundesgerichts 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 aufgehoben wurde, jedoch nur hinsichtlich der Frage, ob im konkreten Fall eine Steuerumgehung vorlag; zum Ganzen auch bereits Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 19. Februar 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.112 E. 2.b.bb und vom 9. August 2005, veröffentlicht in VPB 70.11 E. 2b.bb; MISTELI, a.a.O., N. 649).

2.5 Auch wenn die Voraussetzungen gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt sind und insbesondere das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts dem Antragsteller zukommt, ist die Steuerrückerstattung nach Art. 21 Abs. 2 VStG gleichwohl unzulässig in all den Fällen, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. 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, Kommentar VStG, N. 35 ff. zu Art. 21; PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 4.1 ff. zu 21 Abs. 2). Die Rückerstattung soll wegen Steuerumgehung verweigert werden, 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 Leitungsempfänger (BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 39 zu Art. 21).

2.5.1 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 sach-

gemässer 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 Bundesgericht 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen).

2.5.2 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 Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.1; BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 36 f. zu Art. 21 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 6 Rz. 20 ff.; MISTELI, a.a.O., N. 85 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, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 32). Demjenigen, der die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt, wird diese versagt; die Überprüfung der Rückerstattungsberechtigung des wahren Leistungsberechtigten ist damit noch offen (BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 37 zu Art. 21).

2.6

2.6.1 Wie oben in E. 1.3 im Zusammenhang mit der Mitwirkungspflicht bereits erwähnt, regelt Art. 48 VStG die Pflichten des Antragstellers. So

muss derjenige, der eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, der zuständigen Behörde über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen. Dabei hat er insbesondere die Antragsformulare und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen. Auf Verlangen der Steuerbehörde hat der Antragsteller Geschäftsbücher, Belege und andere Urkunden beizubringen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a und b VStG). Diese Bestimmung statuiert damit eine umfassende Auskunftspflicht des Antragstellers bezogen auf einen Sachverhalt, welchen dieser regelmässig am besten kennt (vgl. MARKUS KÜPFER/EVA OESCH-BANGERTER, Kommentar VStG, N. 2 zu Art. 48). Zur Abklärung, ob ein Antragsteller im Zeitpunkt der Fälligkeit der Erträge das nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG verlangte Recht zur Nutzung der erstmals deklarierten Wertschriften tatsächlich besass, kann die zuständige Behörde verlangen, dass ihr die Kaufabrechnungen über die fraglichen Wertschriften eingereicht werden. Auch sind auf Aufforderung hin Kaufverträge, Darlehensverträge, Bewertungsgutachten etc. einzureichen, wenn es in diesem Zusammenhang oder im Zusammenhang mit der Prüfung einer Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG um die Sachverhaltsabklärungen mit Bezug auf das Eigentum an Vermögenswerten oder mit Bezug auf Aktientransaktionen geht. Beantragt beispielsweise eine juristische Person die Rückerstattung von Verrechnungssteuern, welche auf dem Ertrag einer von ihr erst kurz zuvor erworbenen Beteiligung erhoben wurden, und kann nicht ausgeschlossen werden, dass mit der Handänderung die definitive Belastung von Defraudanten oder Ausländern mit Verrechnungssteuer umgangen werden sollte, so ist die Antragstellerin auf Verlangen der ESTV verpflichtet, die Namen und Adressen der Aktienverkäufer anzugeben (Urteil des Bundesgerichts vom 26. März 1954, veröffentlicht in ASA 23 S. 530 ff.; KÜPFER/OESCH-BANGERTER, Kommentar VStG, N. 17 f. zu Art. 48).

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 abgewiesen (Art. 48 Abs. 2 VStG; Urteil des Bundesgerichts 2A.242/2005 vom 17. März 2006 E. 4, zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2010 vom 17. März 2010, A-4230/2007 und A-4216/2007 vom 24. Juli 2009 E. 3.2.2.4).

2.6.2 Die Auskunftspflicht des Antragstellers steht unter dem allgemein gültigen Vorbehalt der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV), demgemäss die von den Rückerstattungsbehörden verlangten Auskünfte, aber

auch die Form von deren Einholung, zur Beurteilung des konkreten Rückerstattungsanspruchs geeignet, notwendig und zumutbar sein müssen (KÜPFER/OESCH-BANGERTER, Kommentar VStG, N. 3 zu Art. 48 mit Verweis auf ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 586 ff.).

2.6.3 Da der Antragsteller der ESTV aufgrund seiner Mitwirkungspflicht viele Informationen aus seiner privaten Sphäre im finanziellen Bereich preisgeben muss, wird er durch das Steuergeheimnis davor geschützt, dass diese Informationen und Daten weitergegeben werden. Wer daher mit dem Vollzug des VStG betraut ist oder dazu beigezogen wird, hat gemäss Art. 37 Abs. 1 VStG gegenüber anderen Amtsstellen und Privaten über die in Ausübung seines Amtes gemachten Wahrnehmungen Stillschweigen zu bewahren und den Einblick in amtliche Akten zu verweigern (zum Ganzen MARKUS LEIBUNDGUT, Kommentar VStG, N. 1 zu Art. 37).

3.
Im vorliegenden Fall verlangt die Beschwerdeführerin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf zwei Dividendenzahlungen der X._____ AG. Die Verrechnungssteuer auf diesen strittigen Dividendenzahlungen beträgt Fr. 416'419.85. Die übrigen im Rückerstattungsantrag Nr. […] vom 25. August 2009 enthaltenen Positionen wurden der Beschwerdeführerin bereits rückerstattet (vgl. D).

Unstreitig ist, dass die Beschwerdeführerin ein von der Vorinstanz zur Prüfung der Rückerstattungsvoraussetzungen eingefordertes Dokument – Kaufvertrag über die Beteiligung an der X._____ AG – nicht eingereicht hat bzw. die Einreichung verweigert, da jener Vertrag angeblich eine Vertraulichkeitsklausel enthalte. Strittig ist vorliegend somit, ob trotz des Nichteinreichens dieses Vertrags die Voraussetzungen der Rückerstattung ausreichend geprüft werden können und die Verrechnungssteuer allenfalls rückerstattet werden kann.

3.1 Die X._____ AG ist eine Immobiliengesellschaft. Sie – damals noch mit vorliegend nicht bekanntem Aktionariat – 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. 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 X._____ AG Landparzellen im Wert von Fr. 1'695'600.-- an die B._____ AG. Kurze Zeit später – am 1. April 2007 – verkauften die bisherigen – hier unbekannten – Aktionäre ihre Beteiligungen an der X._____ AG an die Beschwerdeführerin zu einem nicht bekannten Preis. Die Beschwerdeführerin war somit ab jenem Zeitpunkt Alleinaktionärin der X._____ AG. Im Geschäftsjahr 2007 erzielte die X._____ AG 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 X._____ AG für die Geschäftsjahre 2006 bzw. 2007 fanden beide im Jahr 2008 statt. Die Beschlüsse wurden somit von der neuen Alleinaktionärin – der Beschwerdeführerin – 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 somit 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.-- beschlossen.

Die Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin konnte sich im Jahr 2008 somit – im Vergleich zur Bilanzsumme nicht unerhebliche – Dividenden im Umfang von brutto Fr. 1'189'771.-- aus den abgelaufenen Geschäftsjahren ausschütten lassen. Die unternehmerischen Vorgänge, welche diese Gewinne generierten – Gewinn aus dem Geschäftsjahr 2006 und Verkauf der Landparzellen am 12. Februar 2007 –, fanden jedoch bereits vor dem Kauf der X._____ AG Aktien durch die Beschwerdeführerin am 1. April 2007 statt und es war demnach bereits zum Zeitpunkt des Kaufs absehbar, dass – bei Ausbleiben ausserordentlicher Ereignisse – erhebliche Dividendenausschüttungen würden vorgenommen werden können.

3.2 Wie die Vorinstanz richtig ausführt, ist sie befugt, bei der Beschwerdeführerin diejenigen Unterlagen einzufordern, welche für die Beurteilung des Rückerstattungsanspruchs von Bedeutung sein könnten (E. 2.6). Dass die Vorinstanz in Konstellationen wie der vorliegenden auch die Aktienkaufverträge zu prüfen gedenkt, ist nicht zu beanstanden. Dabei ist die Einforderung eines Aktienkaufvertrags sicher nicht unverhältnismässig (E. 2.6.2).

Da die Beschwerdeführerin diesen Vertrag jedoch aufgrund einer von ihr angerufenen Vertraulichkeitsklausel nicht einreicht, ist im Folgenden zu prüfen, ob der Rückerstattungsanspruch auf andere Weise abgeklärt werden kann. Ist dies nicht möglich, ist die Rückerstattung zu verweigern (E. 2.6.1 in fine).

3.3 Die Beschwerdeführerin möchte aus der Verbuchung der Beteiligung an der X._____ AG und der von dieser ausgeschütteten Dividende in ihrer Jahresrechnung ableiten, dass sie im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende auch nutzungsberechtigt gewesen sei und dass keine Steuerumgehung vorgelegen habe. Hätte sie nämlich – so führt die Beschwerdeführerin aus – die Beteiligung treuhänderisch erworben, hätte dies in der Jahresrechnung anders verbucht werden müssen, was jedoch nicht der Fall sei.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, verlangt doch das Gesetz, dass kumulativ das Nutzungsrecht vorhanden ist, die Einkünfte korrekt verbucht sind und keine Steuerumgehung vorliegt (Art. 21 VStG; vgl. E. 2.3). Jedes Kriterium muss somit einzeln von der ESTV geprüft werden und erfüllt sein, damit eine Rückerstattung erfolgen kann. Nicht möglich ist somit, dass aus der Erfüllung einer Voraussetzung auf das Vorliegen der anderen geschlossen werden kann. Hinzu tritt, dass es ohne den entsprechenden Kaufvertrag gerade nicht möglich ist, zu überprüfen, ob die Verbuchungen aus verrechnungssteuerrechtlicher Sicht tatsächlich korrekt erfolgt sind. Des Weiteren kann auch inhaltlich den Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht zugestimmt werden. So vermag sie nicht schlüssig aufzuzeigen, dass sie in den relevanten Zeitpunkten das Recht zur Nutzung der Erträge aus der Beteiligung an der X._____ AG besessen und dass kein Fall einer Steuerumgehung vorgelegen hat. Einzig bekannt ist, dass die Beschwerdeführerin am 1. April 2007 von einem oder mehreren vorliegend Unbekannten die Beteiligungen an der Immobiliengesellschaft X._____ AG erworben und diese für Fr. 10'000'000.-- in ihre Bücher aufgenommen hat. Der Gebäudeversicherungswert der von der X._____ AG gehaltenen Immobilien betrug damals – gemäss Angaben der Beschwerdeführerin – Fr. 23'250'000.--. Ende des Jahres 2007 betrug der Gebäudeversicherungswert gemäss Revisionsbericht Fr. 23'251'500.--. Aus der Differenz dieser Werte (Fr. 10'000'000.-- und Fr. 23'250'000.--) kann nun aber – entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin – in keiner Weise auf die Rückerstattungsberechtigung der Beschwerdeführerin geschlossen werden. Sie selbst bemerkt zu diesen Zahlen denn auch nur, es sei "*offensichtlich*", dass "*der zwischen den*

Parteien vereinbarte Kaufpreis als überaus tief bewertet werden muss", womit ausgeschlossen werden könne, "*dass ein Teil der Dividende in Form des Kaufpreises an die Verkäuferschaft geflossen sei*". Dem kann keineswegs gefolgt werden. Zum einen ist ohne Kaufvertrag und allfälligen weiteren Beilagen eine Aussage über die Höhe des Kaufpreises nicht möglich, zum anderen gibt es wie oben ausführlich aufgezeigt (E. 2.4) insbesondere bei Aktientransaktionen zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten, mittels derer versucht werden kann, 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 hat. So kann auch vorliegend nicht ausgeschlossen werden, dass für die Beschwerdeführerin Verpflichtungen bestanden haben, die erst nach dem Verkauf ausgeschütteten Dividenden an einen Dritten – beispielsweise den oder die Verkäufer der Aktien – weiterzuleiten. Möglich wäre auch, dass die Dividenden bereits vor deren Ausschüttung – beispielsweise mittels Anpassung des Kaufpreises oder durch Verknüpfung mit einem anderen Geschäft – an einen Dritten weitergeleitet worden sind. Die pauschalen Verweise der Beschwerdeführerin auf ihre Verbuchung der Beteiligung und der Dividenden vermögen diesen Verdacht nicht auszuräumen.

Ohne Kenntnis des streitbetroffenen Vertrags kann auch das Vorliegen einer Steuerumgehung nicht geprüft bzw. in hinreichendem Masse ausgeschlossen werden. Die vorliegend vorhandenen Informationen genügen nicht, um festzustellen, ob die Ausgestaltung der Transaktien als angemessen anzusehen ist und nicht einzig vorgenommen wurde, um Steuern zu sparen.

Der Beschwerdeführerin wird hier nicht vorgeworfen, dass sie eine ungerechtfertigte Rückerstattung ersucht oder dass sie die Transaktion unangemessen gestaltet hat. Es geht einzig darum, dass das Vorliegen solcher Sachverhalte mit genügender Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Die ESTV ist verpflichtet, diese Rückerstattungsvoraussetzungen zu prüfen und hatte somit allen Grund, Einsicht in den Kaufvertrag zu verlangen. Durch die Verweigerung der Einsicht in den Vertrag, wodurch bereits die Existenz der angerufenen Vertraulichkeitsklausel nicht überprüft werden kann, hat es die Beschwerdeführerin selbst zu verantworten, dass nicht rechtsgenügend ausgeräumt werden kann, der Vertrag enthalte für die ESTV bzw. für andere Steuerbehörden wichtige Informationen. Durch das Steuergeheimnis wären ihre Daten bei der Steuerbehörde ge-

schützt gewesen und kein Unberechtigter hätte von ihnen Kenntnis erhalten (E. 2.6.3).

3.4 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass eine Weiterleitung der Dividenden dem Stiftungszweck widersprechen würde und als Folge der dreifachen Prüfung der Jahresrechnung durch Revisionsgesellschaft, Stiftungsrat und staatliche Aufsichtsbehörde gar nicht möglich sei, überzeugen nicht. So vermag der Umstand, dass die Beschwerdeführerin als Stiftung unter dreifacher Kontrolle steht, an obiger Einschätzung nichts zu ändern. All diese Stellen und Aufsichtsgremien haben den ihnen – insbesondere durch das Gesetz – zugewiesenen Aufgabenbereich. Dieser betrifft vornehmlich vorsorgerechtliche, stiftungsrechtliche und rechnungslegerische Belange. Von vornherein nicht möglich ist jedoch, dass diese Kontrollorgane steuerrechtliche Einschätzungen, welche für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verbindlich sind, vorzunehmen vermöchten. Derlei steht – soweit hier relevant – einzig der ESTV und den nachfolgenden Rechtsmittelinstanzen zu. Aus dem geltend gemachten Fehlen von Beanstandungen der erwähnten drei Stellen bzw. Aufsichtsgremien kann die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zudem ist es nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts zu beurteilen, ob die Weigerung der Einreichung von womöglich steuerrechtlich relevanten Informationen an die Steuerbehörden stiftungsrechtliche oder sonstige Konsequenzen haben könnte. Hier einzig entscheidend ist die verrechnungssteuerliche Qualifikation.

3.5 Es kann somit nicht abgeklärt werden, ob die Voraussetzungen für die Rückerstattung der streitbetroffenen Verrechnungssteuern an die Beschwerdeführerin erfüllt sind. Diesen Umstand hat sie durch das Nichteinreichen des Aktienkaufvertrags selbst zu verantworten. Da die Beschwerdeführerin für das Vorliegen der Voraussetzungen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer beweisbelastet ist (E. 1.3.2) und sie der ESTV durch das Nichteinreichen des Vertrags zudem verunmöglicht, die Voraussetzungen der Rückerstattungsberechtigung sowie das Fehlen einer Steuerumgehung zu prüfen, greift Art. 48 Abs. 2 VStG (E. 2.6.1): Der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist abzuweisen.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 14'000.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden mit dem von ihr

in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Ein Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 14'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: