Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5692/2015

Urteil vom 31. August 2016

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____,
vertreten durch lic. iur. Thomas Jaussi und
Markus Pfirter, dipl. Steuerexperten, JP Steuer AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

ZBStA / Meldeverfahren / Altreservenpraxis.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ (nachfolgend Antragstellerin) mit Sitz in Zug ist seit dem (Datum) im Handelsregister des Kantons (Name) eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt zur Hauptsache (Beschrieb des operativen Geschäftszwecks) (Online-Auszug des Handelsregisters des Kantons [Name] vom 15. September 2015). Bei ihrer Gründung verfügte die Gesellschaft über ein Aktienkapital von (Betrag) ([Anzahl] Inhaberaktien à Fr. 1‘000.-). Laut Tagebucheintrag vom (Datum) wurde das Aktienkapital auf Fr. (Betrag) erhöht ([Anzahl] Inhaberaktien à Fr. 1‘000.-). Laut Tagebucheintrag vom (Datum) wurde das Kapital erneut erhöht. Alsdann verfügte die Gesellschaft über ein Aktienkapital von Fr. (Betrag), eingeteilt in (Anzahl) Inhaberaktien à Fr. 1‘000.-.

Gemäss dem undatierten Aktienregister der Antragstellerin befinden sich (Anzahl) Aktien im Eigentum der D._____ (nachfolgend Aktionärin 1), Tallinn/Estland. Weitere (Anzahl) Aktien befinden sich im Eigentum der E._____ (nachfolgend Aktionärin 2), Hünenberg/ZG. (Anzahl) Aktien befinden sich schliesslich im Eigentum der F._____ (nachfolgend Aktionärin 3), Wien/Österreich (vgl. Beschwerdebeilage 5).

B.
Die Aktionärin 1 wurde am 21. Juli 2009 von G._____ (nachfolgend Gesellschafter A), derzeit in Tallinn/Estland gemeldet, gegründet. Dieser ist alleiniger Anteilseigner. Die Aktionärin 1 bezweckt die Herstellung von Maschinen, Geräten und beweglichen Sachen sowie die Vermietung und Verpachtung (Vernehmlassungsbeilage 4). Sie ist überwiegend im Helikoptergeschäft tätig (Annual report 2011, Vernehmlassungsbeilage 5).

Gemäss den Kopien der jährlichen Aufenthaltsbewilligungen war der Gesellschafter A für die Zeit vom 12. November 2007 bis 30. März 2010 in Nikosia/Zypern wohnhaft. Danach verlegte er seinen Wohnsitz nach Tallinn, Estland (Beschwerdebeilage 20).

C.
Die Aktionärin 1 erwarb ihre (Anzahl) Anteile an der Antragstellerin am 27. November 2012 von der H._____ (nachfolgend Voreigentümerin 2), Nikosia/Zypern. Der Kaufpreis entsprach dem Nominalwert der Aktien (Vernehmlassungsbeilage 8).

Die Voreigentümerin 2 ihrerseits hatte die Anteile (welche vor der Kapitalerhöhung im Jahre 2010 einem Anteil von 50% entsprachen und sich im Rahmen derselben auf 33,3% reduzierten) am 1. März 2006 von der I._____ (nachfolgend Voreigentümerin 1), Hünenberg/ZG, erworben.

D.
Der Gesellschafter A war gemäss den Ausführungen der Antragstellerin sowie dem „register of beneficial owners“ vom 28. Februar 2005 bis 9. November 2012 wirtschaftlich Berechtigter und Geschäftsführer der Voreigentümerin 2 (vgl. Beschwerdebeilagen 10 und 17 Rz. 3). Gemäss der weiteren Sachdarstellung der Antragstellerin wurden die Anteile an der Voreigentümerin 2 seit ihrer Gründung jeweils treuhänderisch von der J._____ (Treuhänderin C), Nikosia/Zypern, gehalten. Die Treuhänderin C sei eine Drittgesellschaft, die als „Trustee“ eingesetzt worden sei, um die Anonymität der Aktionäre zu garantieren (Beschwerdebeilage 20). Gemäss dem Treuhandvertrag vom 10. März 2001 zwischen der Voreigentümerin 2 und der Treuhänderin C erbrachte letztere auch administrative Leistungen gegenüber der ersteren (vgl. Vernehmlassungsbeilage 11).

E.
Der Gesellschafter A verkaufte am 9. November 2012 seine Anteile an der Voreigentümerin 2 an K._____ (nachfolgend Gesellschafter B), Nikosia/Zypern. Um die Anonymität des neuen Gesellschafters B zu garantieren, wurden nach der Sachdarstellung der Antragstellerin die Anteile weiterhin treuhänderisch von der Treuhänderin C gehalten (Beschwerdebeilage 20).

F.
Mit Schreiben vom 15. April 2014 ersuchte die Antragstellerin die ESTV um Bewilligung der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht auf schweizerischen Dividenden aus wesentlicher Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft durch Meldung (Formular 823C, datierend vom 28. März 2014).

G.
Mit Schreiben vom 28. April 2014 stellte die ESTV der Antragstellerin mehrere Fragen. Ferner verlangte sie zahlreiche Unterlagen. Nach umfangreicher Korrespondenz zwischen der ESTV und der Antragstellerin verlangte letztere mit Schreiben vom 8. Januar 2015 einen Feststellungsentscheid über die grundsätzliche Zulässigkeit des Meldeverfahrens.

H.
Mit Entscheid vom 6. Juli 2015 wies die ESTV das Grundsatzgesuch der Antragstellerin vom 15. April 2014 (Formular vom 28. März 2014) um Meldung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält, ab.

Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass sie bei der Prüfung der Zulässigkeit des Meldeverfahrens den Anspruch auf Rückerstattung des Leistungsempfängers abzuklären habe. Im Weiteren müsse der wirtschaftliche Eigentümer ermittelt und ein Abkommensmissbrauch ausgeschlossen werden. Dies gelte nicht nur mit Bezug auf die Aktionärin 1 als aktuelle Eigentümerin, sondern auch für die ihr vorangehenden Eigentümer.

Die Antragstellerin habe die von der ESTV verlangten revidierten Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Voreigentümerin 2 der Jahre 2006 - 2011 inklusive Anhang nicht eingereicht. Diese Unterlagen seien jedoch wesentlich für die Prüfung der wirtschaftlichen Berechtigung an den Erträgen der Antragstellerin. Die von der Antragstellerin eingereichten Schreiben der unabhängigen Revisionsstelle L._____ (nachfolgend Revisionsstelle) in Zypern vom 7. Oktober 2014 und vom 30. Dezember 2014 seien keine tauglichen Beweismittel. Immerhin habe die Antragstellerin Kaufverträge der Voreigentümerin 2 für zwei Wohnungen vom 28. November 2005 und vom 18. Mai 2006 sowie einen Vertrag mit der Treuhänderin C vom 10. März 2001 sowie auch die Abschlüsse 2003 bis 2006 der Voreigentümerin 1 beibringen können.

Aufgrund der fehlenden Unterlagen könne die Rückerstattungsberechtigung im vorliegenden Fall nicht einwandfrei abgeklärt und bejaht werden, weshalb das Meldegesuch (Formular 823C vom 28. März 2014) abzulehnen sei.

I.
Mit Beschwerde vom 14. September 2015 an das Bundesverwaltungsgericht beantragt die Antragstellerin (nachfolgend auch Beschwerdeführerin), der Entscheid der ESTV vom 6. Juli 2015 sei aufzuheben. Es sei festzustellen, dass das Gesuch (Form. 823C) der Beschwerdeführerin um Bewilligung der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividenden an ihre Muttergesell-

schaft (Aktionärin 1), Estland, gutzuheissen sei. Eventualiter sei die Angelegenheit an die ESTV zur Neubeurteilung zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin erhebt zahlreiche Rügen. Vorab macht sie geltend, die ESTV habe ihren Entscheid nicht ausreichend begründet. Insbesondere habe sie offen gelassen, aufgrund welcher Kriterien sie die Rückerstattungsberechtigung verneine. Zudem sei die ESTV ihrer Prüfungspflicht nicht nachgekommen, indem sie die Rückerstattungsberechtigung der künftigen Leistungsempfängerin nicht geprüft habe, obschon ihr dies aufgrund der eingereichten Unterlagen durchaus möglich gewesen wesen wäre.

Ferner rügt die Beschwerdeführerin, die ESTV habe zu Unrecht die Abschlüsse 2006 bis 2011 der Voreigentümerin 2 eingefordert. Sie, die Beschwerdeführerin, habe ausreichend begründet, weshalb sie unverschuldeterweise diese Abschlüsse nicht beibringen könne. Sie habe keinerlei Mitwirkungspflichten verletzt, weshalb ihr dieser Umstand nicht zum Nachteil gereichen dürfe.

Alsdann macht die Beschwerdeführerin geltend, der Nachweis für die Nutzungsberechtigung der Voreigentümerin 2 sei mittels der Bestätigungen der Revisionsstelle vom 7. Oktober 2014, vom 30. Dezember 2014 und vom 8. September 2015 durchaus erbracht worden.

Die Beschwerdeführerin betrachtet die Voraussetzungen für die Bewilligung des Meldeverfahrens in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBStA; SR 0.641.926.81) als gegeben. Sie, die Beschwerdeführerin, sei in der Schweiz ansässig und ihre Muttergesellschaft, die Aktionärin 1, sei in Estland, mithin in der Europäischen Union ansässig. Die Minimalquote von 25% Direktbesitz sei ebenfalls erfüllt. Auch die Haltedauer von mindestens zwei Jahren sei gegeben. Weder die Beschwerdeführerin noch ihre Muttergesellschaft, die Aktionärin 1, seien in einem Drittstaat ansässig. Beide Gesellschaften wiesen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft auf. Ebenfalls nachgewiesen sei, dass die Muttergesellschaft, die Aktionärin 1, der Körperschaftssteuer ohne Befreiung unterstellt sei. In

Frage stünden somit einzig die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 sowie ein allfälliger Abkommensmissbrauch.

Die Nutzungsberechtigung stelle auch bei einem Meldegesuch nach ZBStA eine positive Rückerstattungsvoraussetzung dar und beziehe sich grundsätzlich auf die künftige Leistungsempfängerin. Die Aktionärin 1 sei eine operative Gesellschaft mit entsprechender Infrastruktur. Eine Weiterleitung künftiger Dividenden sei nicht gegeben, da die Aktien zum Nennwert übertragen worden und aus der Jahresrechnung keine ungewöhnlichen Finanzierungsverhältnisse ersichtlich seien.

Ein Abkommensmissbrauch stelle einen Ausschlussgrund dar und sei daher von der ESTV nachzuweisen. Entgegen der Annahme der ESTV sei auch die Voreigentümerin 2 während ihrer Haltedauer an der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 15 Abs. 1 ZBStA rückerstattungsberechtigt gewesen. Die ESTV habe zudem der Aktionärin 3 gegenüber das Meldeverfahren bewilligt. Dies sei ein erhebliches Indiz dafür, dass die heutige Struktur, welche Gegenstand dieses Verfahrens sei, nicht missbräuchlich sein könne. Aus dem vorhandenen Eigenkapital der Voreigentümerin 2 per 31. Dezember 2012 und der Tatsache, dass die Beteiligung an der Beschwerdeführerin am 27. November 2012 zum Aktiennominalwert von Fr. (Betrag) verkauft worden sei, könne geschlossen werden, dass die Voreigentümerin 2 einen genügenden Eigenkapitalisierungsgrad aufgewiesen habe. Die Voreigentümerin 2 habe in Zypern über Substanz verfügt. Ein sogenannter Regimewechsel liege nicht vor. Es liege keine steuerlich motivierte Umhängung der Beteiligung vor. Damit könne kein Abkommensmissbrauch vorliegen.

J.
Mit Vernehmlassung vom 27. November 2015 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz), die Beschwerde vom 14. September 2015 abzuweisen.

Sie räumt hierbei unter anderem ein, es bestünden verschiedene Anhaltspunkte dafür, dass die Aktionärin 1 tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe bzw. ausübe. Ob dieses Kriterium vollumfänglich erfüllt sei, bedürfe jedoch einer vertieften Analyse der beigebrachten Jahresrechnungen und Dokumente. Eine abschliessende Beurteilung sei vorliegend jedoch nicht notwendig.

Aufgrund der Gesamtwürdigung des Sachverhalts bestünden verschiedene Hinweise darauf, dass sowohl die Aktionärin 1 wie auch die Voreigentümerin 2 nur als Durchlaufstellen für die Dividenden an den Gesellschafter A zu gelten hätten und diese Gesellschaften damit nicht die effektiv Nutzungsberechtigten gewesen seien. Der Gesellschafter A habe sich, nach seiner Sachdarstellung, beim Verkauf der Voreigentümerin 2 das Recht ausbedungen, deren Beteiligung an der Beschwerdeführerin, an seine Gesellschaft in Estland zu transferieren. Daraus und aus dem Umstand, dass beim Verkauf der Beteiligung an der Beschwerdeführerin deren Reserven nicht abgegolten worden seien, sei zu schliessen, dass die Reserven nicht der jeweiligen Muttergesellschaft, sondern dem Gesellschafter A zukommen sollten.

Auch ein Abkommensmissbrauch könne nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Sinngemäss macht die Vorinstanz hierzu geltend, die Voreigentümerin 2 sei eine Durchlaufgesellschaft und der Gesellschafter A sei der Nutzungsberechtigte gewesen. Als natürliche Person habe er damals die schweizerischen Verrechnungssteuern mangels Doppelbesteuerungsabkommen nicht zurückfordern können, weshalb ein Regimewechsel vorliege. Im Zeitpunkt des Verkaufs habe die Beschwerdeführerin über beträchtliche Reserven verfügt, weshalb nicht auszuschliessen sei, dass zumindest ein Teil davon ausschüttbar gewesen sei. Zudem sei nicht einzusehen, weshalb die Voreigentümerin 2 ihre Beteiligung an der Beschwerdeführerin erst verkauft habe, nachdem sie selber verkauft worden sei. Auch der Verkauf zum Nennwert sei nicht nachvollziehbar. Schliesslich ergebe sich einzig aus den Abschlüssen der Voreigentümerin 2, ob sie die Beteiligung an der Beschwerdeführerin tatsächlich gehalten habe, ob sie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe, wie sie Gewinne erzielt habe und wofür diese verwendet worden seien.

Es erstaune, dass die Beschwerdeführerin zahlreiche Dokumente habe beibringen können, die Abschlüsse der Voreigentümerin 2 für die Jahre 2006 bis 2011 jedoch nicht organisieren könne.

K.
Mit Replik vom 28. Dezember 2015 hält die Beschwerdeführerin im Wesentlichen an ihren Anträgen und ihrer Begründung fest. Sie rügt hierbei insbesondere, dass die Vorinstanz die Anteile an der Beschwerdeführerin direkt dem Gesellschafter A zurechne. Bei diesem handle es sich um den sogenannten „ulitmate beneficial owner“, welcher sich vom hier massgebli-

chen „beneficial owner“ unterscheide. Weder die Aktionärin 1 noch die Voreigentümerin 2 seien eine Durchlaufgesellschaft im Sinne der sogenannten Transparenzklausel.

L.
Die ESTV hält ihrerseits mit Duplik vom 5. Februar 2016 vollumfänglich an der Beschwerde vom 14. September 2015 fest.

M.
Mit Eingabe vom 18. Februar 2016 nimmt die Beschwerdeführerin abschliessend Stellung.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend soweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Nach Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Entscheide der ESTV über das Meldeverfahren nach dem ZBStA unterliegen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 6 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften [Steuerentlastungsverordnung, SR 672.203] in Verbindung mit Art. 1 und 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [Steuerentlastungsgesetz, SR 672.2] in Verbindung mit Art. 15 ZBStA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). 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 (vgl. dazu aber auch nachfolgend E. 11.5).

2.2 Eine Verletzung von Art. 49 Bst. b VwVG liegt beispielsweise dann vor, wenn die Behörde den Sachverhalt unrichtig oder unvollständig abgeklärt hat. Als unrichtig gilt die Sachverhaltsfeststellung, wenn der angefochtenen Verfügung ein falscher und aktenwidriger Sachverhalt zugrunde gelegt wurde oder entscheidrelevante Gesichtspunkte nicht geprüft oder Beweise falsch gewürdigt wurden. Als unvollständig gilt sie, wenn nicht über alle rechtserheblichen Umstände Beweis geführt wurde oder eine entscheidrelevante Tatsache zwar erhoben, jedoch nicht gewürdigt wurde und nicht in den Entscheid einfloss (vgl. Urteile des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 1.4, A-6601/2013 vom 1. September 2014 E. 2.3, A-3716/2010 vom 26. März 2013 E. 2.1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.189).

2.3 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 349 E. 1a;. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-4361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 1.5, A-1480/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 1.3).

3.

3.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV. Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1672 ff.). Dazu zählt auch die Pflicht der Behörde, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen und ihren Entscheid ausreichend zu begründen (vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG; BGE 126 I 97 E. 2, 123 I 31 E. 2c; Urteile des BGer 2C_185/2013 E. 5.2, 5A.15/2002 vom 27. September 2002 E. 3.2; Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 2.2, A-1083/2014 vom 30. März 2015 E. 2.1).

3.2 Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten und auch die Rechtsmittelbehörde sich mit dem Entscheid auseinandersetzen kann. Dies ist nur möglich, wenn sich beide über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Gerichtspraxis verlangt nicht, dass sich eine verfügende Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4). So kann auch der Verweis auf Aktenstücke genügen (BGE 140 II 262 E. 6.2). Erforderlich ist aber stets eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt. Erwägungen allgemeiner Art ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen nicht (BGE 136 I 229 E. 5.2; BVGE 2010/35 E. 4.1.2; vgl. auch HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1706; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, S. 22 ff.). Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (vgl. statt vieler BGE 135 I 187 E. 2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 2.2).

4.

4.1 Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG sind Gegenstand der Verrechnungssteuer unter anderem die Erträge der von

einem Inländer ausgegebenen Aktien, worunter namentlich Dividenden fallen (vgl. Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer selbst wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Steuer beträgt 35 Prozent der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

4.2 Der Grundmechanismus der Verrechnungssteuer gliedert sich in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und die der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.1; vgl. MAJA BAUERBALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, Zürich 2001, S. 47).

4.3 Die Verrechnungssteuer führt bei ausländischen Empfängern schweizerischer Dividenden grundsätzlich zu einer endgültigen, an der Quelle erhobenen steuerlichen Belastung (Art. 22 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 VStG). Personen, die bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Sitz oder Wohnsitz im Ausland hatten, können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur insoweit verlangen, als ihnen ein zwischenstaatliches Abkommen Anspruch darauf vermittelt (vgl. u.a. Urteile des BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 2.2, 2C_818/2011 vom 18. Januar 2012 E. 2.2 in: ASA 81 S. 402).

5.

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

5.2 Nach Art. 20 VStG kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo 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 abschliessend in Art. 24 ff. VStV. Ist eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft unmittelbar zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt, kann sie diese mittels eines amtlichen Gesuchformulars anwei-

sen, ihr die Bardividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten (Art. 26a Abs. 1 VStV). Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein (Art. 26a Abs. 2 VStV).

5.3 Der Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens besteht jedoch nur, sofern auch die Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 2 bzw. Art. 26a Abs. 3 VStV erfüllt sind, das heisst, wenn überdies feststeht, dass die Personen beziehungsweise Kapitalgesellschaften, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, nach Gesetz (VStG) oder Verordnung (VStV) Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hätten (vgl. BGE 115 Ib 274 E. 20c S. 293 mit Hinweisen). Das bedeutet auch, dass ein Rückerstattungsanspruch auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens für sich allein nicht zur Anwendung eines in der VStV vorgesehenen Meldeverfahrens berechtigt. Ein besonderes Meldeverfahren auf Grund einer DBA-Regelung – oder eines anderen Staatsvertrages – ist indessen nicht ausgeschlossen (Urteil des BGer 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.2; IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], Art. 20 N. 63).

6.

6.1 Gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBStA werden Dividendenzahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften im Quellenstaat grundsätzlich nicht besteuert, wenn die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält. Ferner ist Voraussetzung, dass die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere in der Schweiz steuerlich ansässig ist, und nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in einem Drittstaat ansässig ist. Schliesslich ist Voraussetzung, dass beide Gesellschaften die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen und ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen.

6.2 Zu prüfen bleibt damit die Frage, ob diese Bestimmung auch dahingehend zu verstehen ist, dass die Leistungsempfängerin an den Dividenden nutzungsberechtigt und ein Abkommensmissbrauch ausgeschlossen ist. Dies ist durch Auslegung zu ermitteln.

7.

7.1 Das ZBStA ist ein völkerrechtlicher Vertrag, dessen Art. 15 unter anderem die doppelte Besteuerung von Dividenden im Quellen- und im Empfängerstaat bei verbundenen Unternehmungen vermeiden soll (vgl. dazu auch Botschaft vom 1. Oktober 2004 zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen [„Bilaterale II"], BBl 2004 5965 S. 6004). Es handelt sich insoweit um eine kollisionsrechtliche Regelung, welche weder eine neue Steuernorm zu begründen noch eine bestehende zu erweitern vermag (vgl. Urteil des BGer 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014 E. 2.2.2).

7.2 Völkerrechtliche Verträge sind nach den Auslegungsregeln des für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getretenen Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK; SR 0.111) auszulegen.

7.2.1 Den Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (Art. 31 Abs. 1 VRK; JEAN-MARC SOREL, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaire article par article, 3 Bände, Brüssel 2006, Art. 31 VRK N. 8 und 29; MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, Art. 31 VRK N. 30).

7.2.2 Ergänzende Auslegungsmittel – Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses – können nach Art. 32 VRK (lediglich subsidiär) herangezogen werden, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; Urteil des BGer 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1; Urteile des BVGer A-5689/2015 vom 15. Januar 2016 E.1.3.4, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4.5, A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Laurence Uttinger et al. [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 396 ff., S. 401 ff.).

8.

8.1 Nachfolgend ist zu prüfen, ob Art. 15 ZBStA voraussetzt, dass der Leistungsempfänger an der Dividende nutzungsberechtigt ist.

8.2 Dem Wortlaut von Art. 15 ZBStA lässt sich zur Frage der Nutzungsberechtigung nichts entnehmen.

Der Wortlaut von Art. 15 ZBStA lehnt sich sowohl an das OECD-Musterabkommen sowie an die Richtlinie vom 23. Juli 1990 des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstatten an (90/435/EWG, Mutter-Tochter-Richtlinie, ABl. 1990, L 225/6-9; geändert durch die Richtlinie des Rates vom 22. Dezember 2003 2003/123/EG, Abl. 2004, L 7/41-44; vgl. auch STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 ZBStA in: ASA 74 449 ff., S. 453). Bereits Art. 10 OECD-MA 1977 erwähnt den Begriff des „beneficial owners“. Der Umstand, dass Art. 15 ZBStA diesen Begriff nicht explizit erwähnt, kann vorliegend jedoch nicht als ausdrücklicher Verzicht auf dieses Element gedeutet werden.

Für die Belange des ZBStA definiert dessen Art. 4 den Nutzungsberechtigten von Zinszahlungen. Aus systematischen Überlegungen ist nicht einzusehen, weshalb Dividendenempfänger anders behandelt werden sollten als Empfänger von anderen Zinszahlungen (a.M. BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, unter besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften, Diss. 2010, S. 283).

Gemäss dem Abkommenstitel und dem im Anhang zum ZBStA enthaltenen „Einverständlichen Memorandum“ sollen daneben die im ZBStA festgelegten Regelungen der Richtlinie 20013/48/EG gleichwertig sein. Die fragliche Richtlinie nennt den Begriff des „beneficial owners“ bzw. des Nutzungsberechtigten nicht ausdrücklich (BAUMGARTNER, a.a.O., S. 281).

Im Weiteren hat die ESTV im Kreisschreiben Nr. 6 vom 22. Dezember 2004 Ziff. 2 Bst. a sowie in der Wegleitung vom 15. Juli 2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union Ziff. 10 Bst. a die Nutzungsberechtigung explizit vorausgesetzt. Die Praxis der ESTV geht somit damit davon aus, dass die Nutzungsberechtigung in Art. 15 ZBStA enthalten ist.

Ein Teil der Lehre erachtet es als statthaft und gar notwendig, wenn bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen auf ein implizites Kriterium

der effektiven Nutzungsberechtigung zurückgegriffen werde (vgl. die Hinweise in BGE 141 II 447 E. 4.2). Ein anderer Teil der Lehre unterwirft die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages einem „Absurditätstest“ und verlangt eine Korrektur, wenn ein bloss formal zwischengeschalteter, aber nicht effektiv nutzungsberechtigter Empfänger der Dividende vorgeschoben wird, um die Vorteile eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch zu nehmen (vgl. die Hinweise in BGE 141 II 447 E. 4.3.2). Als Staatsvertrag, der in Art. 15 gleichsam wie ein Doppelbesteuerungsabkommen Koordinationsregeln enthält, müssen demnach für das ZBStA dieselben Überlegungen gelten.

Das Bundesgericht hat in BGE 141 II 447 E. 4.4 erkannt, dass das Beurteilungskriterium der effektiven Nutzungsberechtigung implizit im Abkommen vom 23. November 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-RK, SR 0.672.931.41) enthalten sei. Offengelassen hat es hierbei die Frage, in welchem Verhältnis ein solches Kriterium zum Missbrauchsvorbehalt steht bzw. ob das Kriterium der effektiven Nutzungsberechtigung der Missbrauchsabwehr dienen soll (BGE 141 II 447 E. 4.5). An anderer Stelle scheint das Bundesgericht indessen die Nutzungsberechtigung generell als Anspruchsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abkommensvorteilen zu bejahen (BGE 141 II 447 E 5.1). Die entsprechenden Überlegungen können insoweit auf das ZBStA übertragen werden.

Somit ergibt die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung, dass die Nutzungsberechtigung auch in dieser Bestimmung implizit enthalten ist.

8.3 Die "effektive Nutzungsberechtigung" ist – wie vorstehend erwähnt – eine Anspruchsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abkommensvorteilen. Der Begriff dient dazu, die Intensität der Beziehung zwischen einem Steuersubjekt und einem Steuerobjekt zu beurteilen, gemäss dem Umfang der Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Verwendung der Einkünfte. Es geht um Merkmale des Eigentums und der wirtschaftlichen Kontrolle bzw. der tatsächlich ausgeübten Befugnisse, und zwar nicht in einem engen technischen bzw. formaljuristischen Sinn, sondern unter Einbezug der wirtschaftlichen Umstände ("substance over form"). Das Beurteilungskriterium soll verhindern, dass eine Person oder Gesellschaft mit nur beschränkten Befugnissen zwischengeschaltet wird, um in den Genuss der Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens zu kommen (Urteil des

BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 3.3; MAJA BAUER-BALMELLI/MATTHIAS ERIK Vock, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, Vor Art. 10-12 N. 19, 45 f. und 57).

9.

9.1 Alsdann ist zu prüfen, ob Art. 15 ZBStA nicht angewendet werden darf, wenn ein Abkommensmissbrauch vorliegt.

9.2 Gemäss dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBStA werden unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn die anschliessend explizit genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Insoweit bleiben innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften in der Schweiz oder den EU-Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch vorbehalten (vgl. Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschlieschlich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen [„Bilaterale II“] vom 1. Oktober 2004, BBl 2004 569 ff., S. 6213; GEORG LUTZ, Abkommensmissbrauch, 2005, Nachtrag zu Teil II, S. 181b f.).

9.3 Auch das Bundesgericht anerkennt den Missbrauchsvorbehalt als implizites Instrument zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (BGE 141 II 447 E. 4.5 mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4 in: StR 61/2006 S. 217 und RENÉ MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in: ASA 75 S. 770 und 773 ff.). Insoweit ist auch das ZBStA entsprechend auszulegen.

9.4 Unklar ist indessen, wann ein Abkommensmissbrauch vorliegt. Aufgrund des in Art. 15 ZBStA enthaltenen Vorbehalts der nationalen und internationalen Missbrauchsvorschriften ist ein Abkommensmissbrauch jedenfalls dann gegeben, wenn die vom Bundesgericht entwickelten Kriterien für eine Steuerumgehung erfüllt sind (vgl. auch Wegleitung der ESTV vom 15. Juli 2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten

der Europäischen Union Ziff. 10; und auch sogleich). Insoweit kann einstweilen offen bleiben, ob der Begriff des Abkommensmissbrauchs darüberhinaus auch anderweitig interpretiert werden kann. Somit ist nachfolgend die bundesgerichtliche Rechtsprechung darzulegen.

9.5 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; Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.2, A-5042/2013 vom 23. Juli 2013 E. 2.5.1).

9.6 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, 2. Aufl. 2012, § 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, in: 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: Urteile des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.3, A-5042/2012 vom 23. Juli 2013 E. 2.5.2; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 37).

9.7 Eine verrechnungssteuerliche Steuerumgehung bei internationalen Beteiligungskäufen liegt vor, wenn ein Ausländer seine Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft an einen Inländer oder an einen Ausländer verkauft und damit erreicht, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen dieser schweizerischen Gesellschaft reduziert wird (sog. Regimewechsel; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.3.4; BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 21 N. 59).

10.

10.1 Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011 E. 2.3 ausgeführt, dass das Verfahren der Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 ZBStA grundsätzlich Sache der Vertragsstaaten bleibe.

10.2 Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a Steuerentlastungsgesetz ist der Bundesrat zuständig zu bestimmen, auf welche Weise eine staatsvertraglich zugesicherte Rückerstattung an der Quelle erhobener schweizerischer Steuern auf Kapitalerträgen einzuhalten ist.

10.3 Mit der Steuerentlastungsverordnung wurde die Grundlage geschaffen, um Entlastungs- bzw. Rückerstattungsansprüche im internationalen Verhältnis mittels Meldeverfahren zu erledigen (Art. 1 Steuerentlastungsverordnung in Verbindung mit Art. 1 und 2 Abs. 1 Bst. a Steuerentlastungsgesetz). Nach Art. 3 der Verordnung ist zunächst eine Grundsatzbewilligung erforderlich, die vor der ersten auf dem Weg des Meldeverfahrens abzuwickelnden Ausschüttung einzuholen ist (HANS PETER HOCHREUTENER, Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, nationale und internationale Verfahren, ST 85 [2011], S. 80 f.). Nach Art. 3 Abs. 3 Steuerentlastungsverordnung prüft die ESTV, ob die ausländische Gesellschaft nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen oder dem anderen

Staatsvertrag Anspruch auf die Entlastung hat. Wurde diese Bewilligung erteilt, ist bei Ausrichtung der Dividende diese unaufgefordert und innert 30 Tagen mit Formular 108 der ESTV zu melden (Art. 5 Steuerentlastungsverordnung).

11.

11.1 Gemäss Art. 38 Abs. 1 VStG hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, wer aufgrund des VStG steuerpflichtig wird.

11.2 Der Steuerpflichtige hat der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen (Art. 39 Abs. 1 Ingress VStG).

11.3 Das Meldeverfahren ist der Phase der Steuererhebung zuzurechnen (vgl. vorne E. 4.2). Insoweit gilt die Mitwirkungspflicht gemäss Art. 39 VStG grundsätzlich auch im Meldeverfahren. Dies muss auch mit Bezug auf das Verfahren betreffend die Grundsatzbewilligung gemäss Art. 3 Steuerentlastungsverordnung gelten, zumindest solange und soweit weder das ZBStA noch die Steuerentlastungsverordnung keine eigenen Bestimmungen betreffend die Mitwirkungspflichten statuieren.

11.4 Das Meldeverfahren kann von der ESTV nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen angewendet werden. Für dessen Anwendung ist in jedem Falle ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen erforderlich (IVO P. BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 75). Dies gilt auch für das Meldeverfahren gestützt auf Art. 3 Steuerentlastungsverordnung. Für dieses Meldeverfahren besteht zudem die Besonderheit, dass sich das Gesuch um Meldung grundsätzlich auf künftige noch nicht beschlossene oder fällige Dividenden bezieht (vgl. Art. 3 Abs. 3 Steuerentlastungsverordnung).

11.5 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung prüft die ESTV im Rahmen der Prüfung eines Meldegesuches nach Art. 3 Steuerentlastungsverordnung den Rückerstattungsanspruch des Leistungsempfängers lediglich vorfrageweise und ohne darüber einen endgültigen Entscheid zu fällen. Die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob ein Rückerstattungsanspruch besteht, erfolgt hierbei nur summarisch. Mit Bezug auf die formellen Anspruchsvoraussetzungen lässt sich der Rückerstattungsanspruch regelmässig relativ einfach abklären. Demgegenüber kann ein voller Nachweis

der materiellen Anspruchsvoraussetzungen des Leistungsempfängers regelmässig kaum erbracht werden, zumal diesem auch im Meldeverfahren nach Art. 3 Steuerentlastungsverordnung keine Parteistellung zukommt. Insoweit begnügt sich das Bundesgericht mit einer Glaubhaftmachung. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch jedoch nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so kommt eine Bewilligung des Meldeverfahrens gleichwohl nicht in Betracht (Urteil des BGer 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1 und 2.4.2, je mit zahlreichen Hinweisen).

11.6 Laut einem allgemeinen Grundsatz steht die Auskunfts- und Mitwirkungspflicht eines Steuerpflichtigen bzw. Antragstellers unter dem allgemein gültigen Vorbehalt der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 BV. Der Antragssteller hat die an ihn gerichtete Aufforderung zur Offenlegung nur insoweit zu erfüllen, als sie m Rahmen des Zumutbaren bleibt (Urteil des BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 5.2.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 4.2.2). Das bedeutet in erster Linie, dass die Beschaffung der einverlangten Auskünfte oder Aufstellungen dem Antragssteller keine unvernünftigen Kosten verursachen darf (Urteil des BGer 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-1245/2011 vom 26. Mai 2016 E. 4.2.2).

12.

12.1 Im vorliegenden Fall hatte der damals noch in Zypern wohnhafte Gesellschafter A im Jahre 2009 in Estland die Aktionärin 1 gegründet und im Folgejahr seinen Wohnsitz nach Estland verlegt. Rund zwei Jahre später, am 9. November 2012, verkaufte er seine Anteile an der zypriotischen Voreigentümerin 2 – welche von der zypriotischen Treuhänderin C gehalten wurden – an den Gesellschafter B. Rund drei Wochen später, am 27. November 2012, verkaufte dann die Voreigentümerin 2 ihrerseits ihre Anteile an der Beschwerdeführerin an die estnische Gesellschaft des Gesellschafters A (das heisst an die Aktionärin 1) zum Nominalwert. Wiederum rund zwei Jahre später stellte die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 15 Abs. 2 ZBStA ein Grundsatzgesuch um Meldung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält.

12.2 Es ist unbestritten, dass die in Art. 15 Abs. 1 ZBStA aufgezählten Voraussetzungen wie Rechtsform, steuerliche Ansässigkeit, Besteuerung als Gesellschaft, Beteiligungsumfang sowie die Haltedauer grundsätzlich er-

füllt sind. Strittig ist indessen, ob Zweifel daran bestehen, dass die Aktionärin 1 an den künftigen Dividenden der Beschwerdeführerin nutzungsberechtigt ist bzw. ob Anzeichen für einen Abkommensmissbrauch vorliegen.

12.3 Die Beschwerdeführerin erhebt hierzu vorab verschiedene formelle Rügen. Auf diese ist nachfolgend einzugehen.

12.3.1 Die Beschwerdeführerin führt zum einen aus, die Vorinstanz habe im Entscheid vom 6. Juli 2015 offen gelassen, aufgrund welcher Kriterien sie zum Schluss gekommen sei, das Meldeverfahren wegen fehlender Rückerstattungsberechtigung zu verneinen. Damit habe sie das rechtliche Gehör verletzt (Beschwerde S. 18).

Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz hat ihren Entscheid vom 6. Juli 2015 damit begründet, dass sie von der Beschwerdeführerin die Jahresabschlüsse 2006 bis 2011 der Voreigentümerin 2 verlangt habe, welche von der Beschwerdeführerin jedoch nicht beigebracht worden seien. Zusammengefasst führte die Vorinstanz im fraglichen Entscheid weiter aus, sie könne deshalb die Nutzungsberechtigung der Voreigentümerin 2 und damit letztlich auch die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 nicht prüfen.

Diese Begründung erachtet das Bundesverwaltungsgericht als ausreichend. Eine Verletzung der Begründungspflicht bzw. des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor (E 3). Ob die Vorinstanz das Meldeverfahren zu Recht verweigert hat, ist eine andere Frage. Dies ist Gegenstand der nachfolgenden Prüfung.

12.3.2 Die Beschwerdeführerin rügt zum anderen, die Vorinstanz habe ihre Prüfungspflicht verletzt. Die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 stelle eine separate Anspruchsvoraussetzung dar und sei unabhängig von einem allfälligen Abkommensmissbrauch zu prüfen (vgl. bspw. Beschwerde S. 15). Die Nutzungsberechtigung eines vorgängigen Aktionärs sei unter dem Aspekt des „beneficial owners“ nicht relevant (Beschwerde S. 21). Die Vorinstanz hätte die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 ohne weiteres prüfen können und habe dies zu Unrecht unterlassen.

Mit Bezug auf die Nutzungsberechtigung hält das Bundesverwaltungsgericht fest, dass dieses Konzept grundsätzlich auch für das ZBStA Anwendung findet (E. 8.2). Die Vorinstanz hat die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 in Zweifel gezogen. In diesem Zusammenhang macht die Vo-

rinstanz geltend, dass trotz diverser Anhaltspunkte erst eine vertiefte Analyse der beigebrachten Jahresrechnungen und Dokumente zeige, ob die Aktionärin 1 tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübe (Vernehmlassung S. 13). Sinngemäss macht die Vorinstanz letztlich geltend, dass bereits die Voreigentümerin 2 eine Durchlaufgesellschaft gewesen sei, und dass die vormalige zypriotische Struktur nunmehr in Estland weitergeführt werde (Vernehmlassung S. 14).

Die Frage, ob die Aktionärin 1 an den künftigen Erträgen der Beschwerdeführerin nutzungsberechtigt ist, kann jedoch einstweilen offen bleiben. Selbst wenn die Nutzungsberechtigung der Aktionärin 1 festgestellt werden könnte, müsste das Meldeverfahren gleichwohl verweigert werden, wenn Anzeichen für einen Abkommensmissbrauch vorliegen (vgl. E. 9.2).

12.4 Somit ist nachfolgend zu prüfen, ob Anzeichen für einen Abkommensmissbrauch auszumachen sind. Hierbei sind vorab die drei Kriterien für eine Steuerumgehung näher zu prüfen (E. 9.5 bis 9.7).

12.4.1 Die ESTV erachtetet den Verkauf der Anteile an der Beschwerdeführerin vom 27. November 2012 zum Nominalwert als ungewöhnliches Vorgehen (objektives Element).

Die aktenkundigen Abschlüsse der Beschwerdeführerin für die Jahre 2010 und 2011 weisen „general legal reserves“ in der Höhe von insgesamt Fr. 5‘355‘000.- (2010) und Fr. 5‘417‘000.- (2011) sowie Jahresgewinne in der Höhe von Fr. 1‘296‘168.51 (2010) bzw. Fr. 1‘167‘111.51 (2011) aus. Daneben bestehen Verlust- und Gewinnvorträge von Fr. – 61‘747.66 (2010) und Fr. 1‘172‘4420.85 (2011). Von den gesamten Reserven entfallen per 31. Dezember 2011 Fr. 5‘270‘396.05 auf von der ESTV genehmigte Kapitaleinlagereserven (vgl. Vernehmlassungsbeilagen 3; E-Mail vom 23. Oktober 2014). Damit bestehen ausreichend Anhaltspunkte, dass der Verkehrswert der Aktien im Zeitpunkt des Verkaufs den Nominalwert überstieg. Wirtschaftlich betrachtet ergibt ein Verkauf zum Nominalwert für die Voreigentümerin 2 keinen Sinn und erscheint deshalb als ungewöhnlich. Ungewöhnlich erscheint im vorliegenden Fall zudem, dass der Verkauf der Anteile an der Beschwerdeführerin erst am 27. November 2012 erfolgte, mithin rund zwei Wochen nachdem der Gesellschafter A seine Anteile an der Voreigentümerin 2 bereits verkauft hatte. Damit liegt in objektiver Hinsicht ein Indiz für einen Abkommensmissbrauch vor.

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag dieses Indiz einstweilen nicht zu entkräften.

Nach der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin hat sich der Gesellschafter A beim Verkauf der Anteile an der Voreigentümerin 2 ausbedungen, dass diese ihre Unterbeteiligung an der Beschwerdeführerin später zum Nominalwert an die Aktionärin 1 verkauft. Der entsprechende Verkaufsvertrag ist nicht aktenkundig.

Der behauptete Vorbehalt ist jedoch gleichsam ungewöhnlich. So ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Voreigentümerin 2 die Anteile an der Beschwerdeführerin nicht schon früher und zum Verkehrswert verkauft hat. Der vorliegend erfolgte unterpreisliche Verkauf zieht insbesondere die Frage nach sich, ob ein allfälliger Gewinn aus dem Verkauf der Aktien in die estnische Gesellschaft verschoben wurde.

Demzufolge bestehen weiterhin ernsthafte Zweifel für eine Steuerumgehung, die einer Klärung bedürfen. Diese hat grundsätzlich im Rückerstattungsverfahren zu erfolgen.

12.4.2 Die objektiven Anhaltspunkte lassen grundsätzlich auch vermuten, dass das subjektive Element einer Steuerumgehung vorliegt (vgl. E. 9.6).

Die Beschwerdeführerin wendet hiergegen ein, Grund für den Transfer bilde die Wohnsitzverlegung des Gesellschafters A von Zypern nach Estland.

In diesem Zusammenhang fällt jedoch ins Gewicht, dass der Gesellschafter A seinen Wohnsitz am 9. Mai 2010 (gemäss Auszug Einwohnerregister Estland) und damit erst einige Zeit nach der Gründung der Aktionärin 1 (21. Juli 2009) nach Estland verlegt hat. Zudem war er gemäss den aktenkundigen Aufenthaltsgenehmigungen lediglich für rund drei Jahre in Zypern wohnhaft. Der Gesellschafter A ist seit 11. Januar 2010 bei der Aktionärin 1 angestellt. Arbeitsort ist gemäss Arbeitsvertrag das „Office of the Company“. Ferner hat der Gesellschafter A die Möglichkeit, Telearbeit auszuführen. Somit scheint der Gesellschafter A nicht nur wohnsitzmässig sehr flexibel zu sein, sondern sich auch beruflich oft an verschiedenen Orten aufzuhalten. Nach der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin ist die Nähe zu Russland ein wesentlicher Grund für die Struktur in Estland (vgl. seine Eingabe vom 15. April 2014). Unter diesen Umständen bestehen wei-

terhin Anhaltspunkte dafür, dass die estnische Struktur vorwiegend steuerlich motiviert ist und muss die weitere Klärung der Sachlage dem Rückerstattungsverfahren vorbehalten bleiben.

12.4.3 Anzeichen für eine Steuerumgehung sind des Weiteren dann gegeben, wenn mit dem Verkauf der Beteiligungsrechte ein sogenannter Regimewechsel angestrebt wurde (E. 9.7).

Im vorliegenden Fall basieren sowohl der hypothetische Rückerstattungsanspruch der Aktionärin 1 wie auch derjenige der Voreigentümerin 2 auf dem ZBStA, womit grundsätzlich kein Regimewechsel gegeben wäre.

Ein Regimewechsel ist vorliegendenfalls gleichwohl denkbar, so beispielsweise, wenn der Voreigentümerin 2 die Anwendung des ZBStA versagt geblieben wäre.

Wie oben ausgeführt, erscheint die Vorgehensweise beim Verkauf der Anteile an der Beschwerdeführerin im November 2012 ungewöhnlich. Es gibt Anhaltspunkte dafür, dass der Gesellschafter A und nicht die Voreigentümerin 2 an den Erträgen der Beschwerdeführerin effektiv nutzungsberechtigt war (vgl. E. 8.3). Es ergibt sich auch aus dem Vertrag zwischen der Treuhänderin C und der Voreigentümerin 2 vom 10. März 2001, gemäss welchem die Treuhänderin C für die Voreigentümerin 2 verschiedene „registered Office Services“ und Sekretariatsdienstleistungen erbringt, dass die Geschäfte der Voreigentümerin 2 zumindest teilweise durch die Treuhänderin C besorgt wurden (vgl. Vernehmlassungsbeilage 11).

Nach der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin war demgegenüber der Gesellschafter A bis zu seinem Umzug nach Estland als Geschäftsführer für die Voreigentümerin 2 tätig (vgl. Beschwerdebeilage 17, Schreiben vom 15. April 2014 Rz. 3). Gemäss den aktenkundigen zypriotischen Aufenthaltsbewilligungen endete die Bewilligung am 30. März 2010 und damit mehr als zwei Jahre vor den beiden Transaktionen im November 2012. Alsdann trat der Gesellschafter A gemäss Arbeitsvertrag vom 11. Januar 2010 in die Dienste der Aktionärin 1 ein (Beschwerdebeilage 8). Selbst wenn ihm gemäss Vertrag auch die Möglichkeit eingeräumt worden war, Telearbeit zu leisten, so ist doch zumindest näher zu prüfen, inwieweit er tatsächlich – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – bis zum Verkauf seiner Beteiligung an der Voreigentümerin 2 deren Geschäfte in Nikosia/Zypern weiterführte.

Aktenkundig ist des Weiteren, dass die Voreigentümerin 2 mit Vertrag vom 28. November 2005 ein Appartement in Nikosia/Zypern erworben hat, welches im Jahre 2007 hätte fertiggestellt sein sollen (Vernehmlassungsbeilage 12). Mit Vertrag vom 18. Mai 2006 erwarb sie an derselben Örtlichkeit ein weiteres Appartement (Vernehmlassungsbeilage 12). Im ebenfalls aktenkundigen Entwurf für den Abschluss per 31. Dezember 2013 inkl. Vorjahreszahlen der Voreigentümerin 2 sind diese beiden Liegenschaften per 31. Dezember 2012 jedoch nicht ohne weiteres ersichtlich, da der gesamthaft ausgewiesene Buchwert die vertraglich ausgewiesenen Erwerbspreise übersteigt.

Insoweit ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz zumindest anhand des Abschlusses der Voreigentümerin 2 per 31. Dezember 2011 deren personelle und funktionelle Substanz näher zu untersuchen wünschte. Insoweit liegt auch kein Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip vor (vgl. E. 11.6).

Aufgrund der in der Bilanz der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2011 ausgewiesenen Gewinnvorträge sowie der aktivseitigen Aktionärsdarlehen (vgl. Vernehmlassungsbeilage 17), unter anderem auch gegenüber der Voreigentümerin 2, ist auch eine tatsächliche Steuereinsparung aufgrund des möglichen Regimewechsels nicht zum Vornherein ausgeschlossen und wird durch die – nicht näher belegten – Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die Betriebsnotwendigkeit nicht widerlegt.

Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich einwendet, der Aktionärin 3 sei das Meldeverfahren bewilligt worden, weshalb im vorliegenden Fall und mit Bezug auf den Gesellschafter A auch unter Einschluss der sog. Altreservenpraxis kein Abkommensmissbrauch vorliegen könne, so kann die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie sich aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin ergibt, hat sich die Aktionärin 3 im Rahmen der Kapitalerhöhung im Jahre 2010 an der Beschwerdeführerin beteiligt. Insoweit unterscheidet sich die Sachlage wesentlich vom käuflichen Erwerb der Beteiligung durch die Aktionärin 1.

12.5 Zusammenfassend ergibt sich, dass im vorliegenden Fall verschiedene Anhaltspunkte vorliegen, die weiterhin zu ernsthaften Zweifeln an der Rückerstattungsberechtigung der Aktionärin 1 führen. Die ESTV durfte mithin das Meldeverfahren verweigern (E. 11.5). Die weitere Klärung bleibt dem Rückerstattungsverfahren vorbehalten.

12.6 Die Beschwerdeführerin beantragt, eventualiter die Sache an die ESTV zur weiteren Prüfung zurückzuweisen. Einem derartigen Antrag kann unter den gegebenen Umständen keine Folge gegeben werden. Es wird Sache der Leistungsempfängerin sein, in einem allfälligen Rückerstattungsverfahren ihre Rückerstattungsberechtigung nachzuweisen.

12.7 Aus dem vorstehend Ausgeführten ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

13.

13.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5‘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.

13.2 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.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5‘000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Deckung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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