Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2744/2008
{T 0/2}

Urteil vom 23. März 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Markus Metz,
Richter Michael Beusch, Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

X._____ **GmbH**, Österreich,
vertreten durch R._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

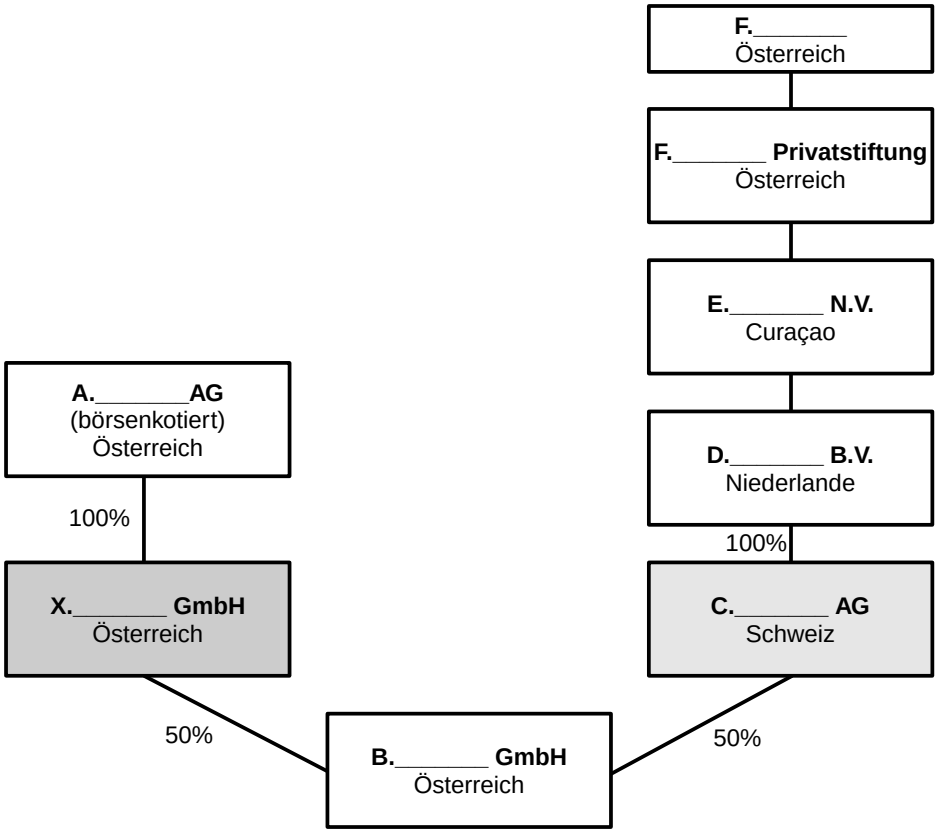
Gegenstand

VST; Doppelbesteuerungsabkommen.

Sachverhalt:

A.

Die börsenkotierte österreichische A._____ AG war Muttergesellschaft der österreichischen X._____ GmbH, welche ihrerseits eine 50-%-Beteiligung an der ebenfalls österreichischen B._____ GmbH hielt. Die andere Hälfte der B._____ stand im Eigentum der schweizerischen C._____ AG. Diese war bis am 29. Dezember 2003 eine 100%-ige Tochtergesellschaft der niederländischen D._____ B.V., welche ihrerseits von der E._____ N.V. mit Sitz in Curaçao und diese wiederum von der F._____ Privatstiftung in Wien gehalten wurde. Erstbegünstigter der genannten Stiftung war F._____, Österreich. Die Verhältnisse werden nachfolgend grafisch dargestellt:



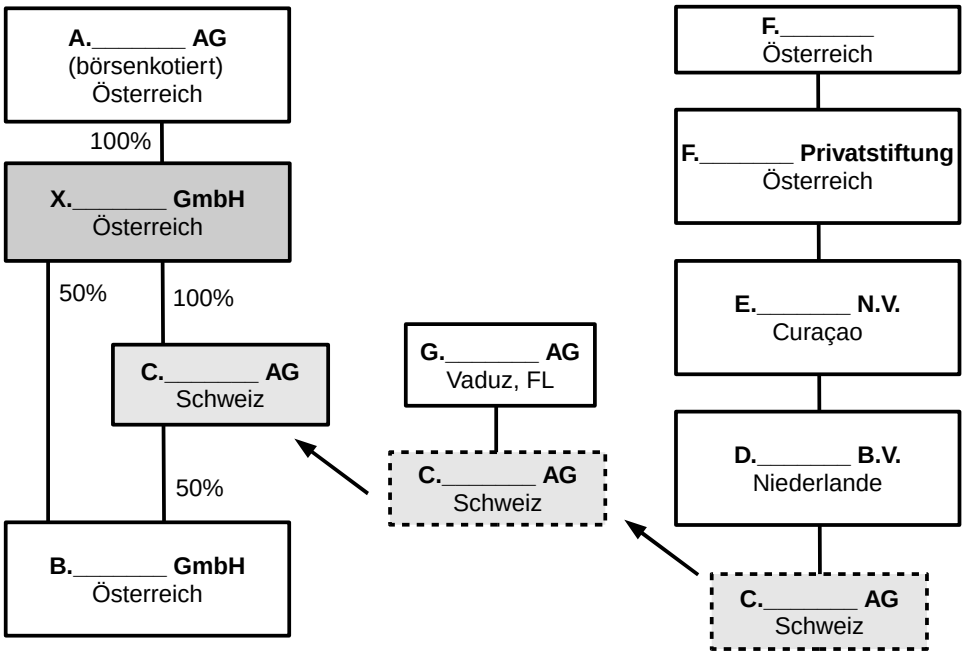
B.

Am 29. Dezember 2003 verkaufte die D._____ die C._____ an die liechtensteinische G._____, welche diese am darauffolgenden Tag, dem 30. Dezember 2003, an die X._____ GmbH weiterverkaufte. Der Kaufpreis für die C._____ basierte auf deren Bilanz per 31. Dezember 2002 und betrug EUR 20'256'280.-- zuzüglich des Saldos aus

den übrigen Aktiven und Passiven per Übergabestichtag, wobei die Beteiligung an der B._____ ausgenommen war. Der so errechnete Saldo belief sich auf CHF 5'356'335.13. Der Kaufvertrag sah vor, dass die C._____ per Übergabestichtag ihre Wertpapiere veräussern, alle Forderungen eintreiben und die Verbindlichkeiten begleichen würde. Die Dividenden für die Geschäftsjahre 2002 und 2003 standen gemäss Vertrag der G._____ (Käuferin) zu.

Der am Folgetag zwischen der G._____ und der X._____ zustande gekommene Kaufvertrag war mit dem zwischen der D._____ und der G._____ geschlossenen identisch. Es war wiederum vorgesehen, dass die Dividenden für die Jahre 2002 und 2003 gänzlich der Käuferin, diesmal der österreichischen X._____, zustünden.

Nach dem Verkauf gewährte die C._____ ihrer neuen Muttergesellschaft X._____ ein Darlehen in der Höhe von CHF 6'249'676.95. Die Situation präsentierte sich damit wie folgt:



C.

Am 4. August 2004 und am 23. Mai 2005 ersuchte die X._____ um vollständige Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer für am 2. April 2004 und am 11. Juni 2004 fällig gewordene Dividenden der C._____. Nach diversen Korrespondenzen verfügte die ESTV mit Entscheid vom 17. Juli 2006, es bestehe kein Anspruch auf Rückerstattung. Sie korrigierte dies jedoch mit Einspracheentscheid

vom 12. März 2008 dahingehend, dass eine Rückerstattung von 20% gewährt werde. Die X._____ habe bei der Übernahme der C._____ auch nicht betriebsnotwendige, flüssige und bereits vor der Handänderung ausschüttbare Mittel übernommen. Da sie sich hierfür habe verschulden müssen, sei ein den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessenes Verhalten an den Tag gelegt worden, das sich als Steuerumgehung erweise. Aus diesem Grund seien die Altreserven der niederländischen D._____ (Verkäuferin) zuzurechnen. Diese hätte im Falle einer Ausschüttung eine Sockelsteuerbelastung von 15% hinnehmen müssen. Diesem Sockelsatz blieben die Dividenden der C._____ verhaftet; die Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei deshalb im Umfang von 15% zu verweigern. Mit Einspracheentscheid vom 12. März 2008 verfügte die ESTV sinngemäss, dass der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer

- in der Höhe von CHF 118'168.75 (35%) auf der Dividende für das Geschäftsjahr 2002 von CHF 337'625.-- im Umfang von CHF 50'643.75 (15%) abgewiesen, im Umfang von CHF 67'525.-- (20%) gutgeheissen werde;

- in der Höhe von CHF 92'400.-- (35%) auf der Dividende für das Geschäftsjahr 2003 von CHF 264'000.-- im Umfang von CHF 39'600.-- (15%) abgewiesen, im Umfang von CHF 52'800.-- (20%) gutgeheissen werde.

D.
Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. März 2008 erhob die X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 28. April 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie verlangte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides und die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Bundes.

E.
Die ESTV nahm mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2008 zur Beschwerde Stellung. Sie verlangte deren Abweisung unter Kostenfolgen.

F.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021; vgl. Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Aufgrund von Art. 31 und Art. 32 (e contrario) VGG wäre das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Allerdings bestimmt Art. 11 Abs. 4 der Vereinbarung vom 5./6. Dezember 1974 zwischen der Schweiz und Österreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (DBA-A-Vereinbarung, SR 0.672.916.311), dass gegen Einspracheentscheide, die im Anwendungsbereich der DBA-A-Vereinbarung ergangen sind, «beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde» erhoben werden kann. Die DBA-A-Vereinbarung stützt sich auf Art. 28 des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-A, SR 0.672.916.31).

1.2 Die ESTV und die Beschwerdeführerin halten hierzu übereinstimmend fest, dass der in Art. 11 Abs. 4 DBA-A-Vereinbarung genannte Instanzenzug, welcher von der ESTV direkt an das Bundesgericht führte, nicht mehr gelte und zuerst das Bundesverwaltungsgericht angerufen werden könne. Bereits die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) als Vorgängerorganisation des Bundesverwaltungsgerichts hat festgehalten, dass in Fällen, in denen eine Verordnung zu einem DBA nach wie vor die Beschwerde ans Bundesgericht vorsehe, ohne Weiteres angenommen werden könne, dass ein gesetzgeberisches Versehen vorliege, da im Zuge der Schaffung der SRK teils vergessen gegangen sei, auch die bundesrätlichen Verordnungen zu den DBA anzupassen. Insofern liege eine echte Lücke vor, welche vom Richter im Rahmen der Rechtsanwendung zu schliessen sei. Damit seien Einspracheentscheide der ESTV zuerst bei der SRK anzufechten, auch wenn die Verordnung zum fraglichen DBA etwas anderes vorsehe (Entscheide der SRK 2003-159 vom 3. März 2005 E. 1a, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005; SRK 2002-032 vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.162 E. 3d).

1.3 Im vorliegenden Fall ist der direkte Weg ans Bundesgericht anders als in den erwähnten und von der SRK behandelten Fällen nicht in einer (landesrechtlichen) Verordnung, sondern in Art. 11 Abs. 4 der DBA-A-Vereinbarung und damit in einem Staatsvertrag festgehalten. Damit besteht ein Widerspruch zwischen einer älteren völkerrechtlichen Vereinbarung (DBA-A-Vereinbarung), die trotz sekundärem Regelungsgehalt Völkerrecht darstellt, und einem jüngeren Bundesgesetz (VGG). Wegen seiner zweifelhaften Zuständigkeit eröffnete das Bundesverwaltungsgericht am 14. Juli 2009 gestützt auf Art. 8 Abs. 2 VwVG einen Meinungsaustausch mit dem Bundesgericht. Dieses antwortete mit Schreiben vom 21. Juli 2009 dahingehend, dass es die Auffassung der Beschwerdeführerin und der ESTV teile, wonach abweichend vom Wortlaut der Vereinbarungsbestimmung Einspracheentscheide der ESTV betreffend Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 31 (bzw. Art. 32 e contrario) VGG zuerst beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden müssen und erst anschliessend, mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, ans Bundesgericht gelangt werden könne. Damit werde den Vorgaben von Art. 86 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110), welcher ein zentrales Anliegen der Bundesrechtspflegereform umsetze, Genüge getan. Mit Art. 11 Abs. 4 der DBA-A-Vereinbarung sei sichtlich bloss die Rechtsmittelregelung gemäss Art. 42 und 43 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) in der Fassung übernommen worden, wie sie zum Zeitpunkt, da die Vereinbarung abgeschlossen wurde, gegolten hatte. Es erscheine naheliegend, daraus abzuleiten, dass die jeweilen aktuelle Rechtsmittelregelung auf die unter die Vereinbarung fallenden Streitigkeiten zur Anwendung kommen soll. Ohnehin gebe es die Verwaltungsgerichtsbeschwerde heute nicht mehr, sodass in jedem Fall eine sich an der aktuellen, innerstaatlichen Rechtslage orientierende sinngemässe Auslegung der Vereinbarungsbestimmung erforderlich sei.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kommt bezüglich seiner Zuständigkeit aus folgenden Gründen zum gleichen Schluss: Die Eidgenossenschaft kann sich einer völkerrechtlichen Verpflichtung nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen (vgl. Art. 27 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 [VRK, SR 0.111]); die Staaten sind verpflichtet, ungeachtet ihres innerstaatlichen Rechts völkerrechtliche Verpflichtungen einzuhalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 3.3.3 mit Hinweisen). Die VRK ist für die Schweiz zwar erst am 6. Juni 1990 in Kraft

getreten; sie findet auf die vorliegend zur Diskussion stehende, bereits 1974 abgeschlossene Vereinbarung denn auch keine direkte Anwendung (Art. 4 VRK). Dem steht jedoch nicht entgegen, dass sich die Vertragsauslegung an den in der VRK festgehaltenen allgemeinen Grundsätzen orientiert, zumal diese in ihrem wesentlichen Gehalt Völkergewohnheitsrecht kodifizieren (BGE 122 II 234 E. 4c mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 3.3.1 mit Hinweisen; ERNST HÖHN, in Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 1993, S. 73). Besteht, wie hier, ein Widerspruch zwischen einem älteren Staatsvertrag und einem jüngeren Bundesgesetz, so ist das Gericht nach der sogenannten Schubert-Praxis des Bundesgerichts dennoch ausnahmsweise an das Bundesgesetz gebunden, wenn der Gesetzgeber beim Erlass des Bundesgesetzes bewusst in Kauf genommen hat, dass das von ihm erlassene Landesrecht dem Völkerrecht widerspricht (statt aller: BGE 99 Ib 39 E. 3-4; bestätigt in BGE 111 V 201 E. 2/b). Dies ist vorliegend der Fall.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht ist aufgrund des Gesagten und in Übereinstimmung mit der Auffassung des Bundesgerichts und der Parteien zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Auf den 1. Juli 2005 ist das Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft (EG) 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), in Kraft getreten. Gemäss Art. 15 ZBstA werden Dividendenzahlungen im Quellenstaat grundsätzlich nicht besteuert, wenn die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft gehalten hat (zum Ganzen: PIERRE-OLIVIER GEHRIGER/NILS HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU: Was hat seit dem 1. Juli 2005 geändert; was nicht? / Einige praktische Erfahrungen im Zusammenhang mit offenen Fragen, in Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] vom 29. Januar 2010, Zürich 2010).

2.2 Art. 15 ZBstA kommt allerdings keine Rückwirkung zu; die Bestimmung ist nur auf Sachverhalte anzuwenden, die sich nach deren Inkrafttreten am 1. Juli 2005 verwirklicht haben. Abzustellen ist hierfür auf den Zeitpunkt, an dem die Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind, welche den zu beurteilenden Steueranspruch ausgelöst haben (STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen [ZBstA], in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 456 f.; vgl. auch KLAUS VOGEL, in Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 5. Aufl., München 2008 [hiernach: DBA-Kommentar], N. 8 Vor Art. 6-22). Im Bereich der Verrechnungssteuer ist damit auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende abzustellen; in diesem Zeitpunkt wurde der zu beurteilende Steueranspruch ausgelöst und damit das relevante Tatbestandsmerkmal verwirklicht (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG; OESTERHELT/WINZAP, a.a.O., S. 457; PETER RIEDWEG/RETO HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, in IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2006 S. 35). Als Fälligkeitsdatum von Dividendenausschüttungen und damit als für die Sachverhaltsverwirklichung relevanten Zeitpunkt wird im Schweizerischen Recht das Datum des Beschlusses über die Festsetzung der Dividende herangezogen (MICHAEL BEUSCH, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N. 33 zu Art. 12 VStG; RIEDWEG/HEUBERGER, a.a.O., S. 35).

2.3 Im vorliegenden Fall entschied die C._____ vor dem 1. Juli 2005 über die Festsetzung bzw. Ausschüttung der fraglichen Dividenden. Deren Fälligkeitsdaten liegen somit vor dem 1. Juli 2005, weshalb die Bestimmungen von Art. 15 ZBstA hier nicht zur Anwendung kommen.

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt dem Grundsatz nach nur für inländische Defraudanten und für Ausländer, die sich nicht auf ein entsprechendes DBA berufen können, eine endgültige Belastung dar (Botschaft des Bundesrates vom

18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG) und damit im Falle von Aktienerträgen die Dividenden ausschüttende Gesellschaft. Die steuerbare Leistung 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 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.2 Nach Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen Anspruch auf Rückererstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten. Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22 bis 28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Nach Art. 21 Abs. 2 VStG ist die Rückerstattung in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde.

3.3 Während eine Person mit Sitz im Inland die auf Erträgen aus beweglichem Kapitalvermögen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern kann, wenn sie bei deren Fälligkeit das Recht zur Nutzung hatte und die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt, gelten für ausländische Leistungsempfänger andere Voraussetzungen. Einen Anspruch auf Entlastung haben sie nur dann, wenn dies ein zwischen der Schweiz und dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht (Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, N. 55 zu Art. 21 VStG mit Hinweisen; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer – Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, Zürich 2001 [hiernach: Sicherungszweck], S. 167 ff.; für die Bestimmungen des Zinsbesteuerungsabkommens vgl. E. 2 hievor). Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt darin, dass die Verrechnungssteuer bezüglich ausländischen Empfängern nicht einen Sicherungszweck, sondern einen Fiskal- oder Belastungszweck hat (Bauer-Balmelli, Sicherungszweck, S. 107). Im internationalen Verhältnis keine bzw. keine direkte Anwendung findet denn auch Art. 21 Abs. 2 VStG (Vorbehalt der Steuerumgehung). Bei ausländischen Leistungsempfängern kann

es sich nämlich – aus den eben dargelegten Gründen – nie um eine Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne handeln; vielmehr geht es um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zweier Staaten (vgl. MAJA BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, in FStR 2004 [hiernach: Altreservenpraxis], S. 204 und 208). Weil Art. 21 Abs. 2 VStG aber für die Rückerstattung an Personen mit Sitz im Inland Geltung hat (vgl. E. 3.2 hievor), sich also auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne bezieht, bleibt ein direkter Rückgriff auf diese Steuerumgehungsklausel zur Verweigerung eines in einem DBA-statuierten Rückerstattungsanspruchs ausgeschlossen. Hinzu kommt, dass das DBA – als Teil des Völkerrechts – grundsätzlich dem VStG vorgeht (vgl. E. 1.4 hievor; Entscheid der SRK 2003-159 vom 3. März 2005 E. 3e.bb; BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 58 zu Art. 21 VStG; BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 281; GEORG LUTZ, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2000 [hiernach: Massnahmen 2000], S. 159; GEORG LUTZ, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2005, S. 98; die Frage, ob der Steuerumgehungsvorbehalt nach Art. 21 Abs. 2 VStG auch im internationalen Rahmen anzuwenden sei, offenlassend: Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.3.3).

3.4 Die Schweiz als Kapitalexportstaat verfolgt die Politik, die Besteuerungsbefugnis des Quellenstaates möglichst einzuschränken (RENÉ MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, in zsis vom 24. Oktober 2008, Zürich 2008 [hiernach: Treaty Shopping 2008], Ziff. 1 [Einleitung]). Entsprechende Verträge kommen zustande, weil sich die Vertragsstaaten gegenseitig bereit erklären, auf einen Teil des nach internem Recht steuerbaren Einkommens und Vermögens zugunsten der anderen Vertragspartei zu verzichten (MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. 4.2; RENÉ MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in ASA 75 S. 767 ff., S. 794; GERHARD KRAFT, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Heidelberg 1991, S. 3).

3.5 Eine gegenseitige, zwischen zwei Staaten vereinbarte Steuerbeschränkung enthält auch das DBA Schweiz – Österreich. Gemäss dessen Art. 10 Abs. 2 dürfen Dividenden im Vertragsstaat, in dem die Divi-

denden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert, in der Schweiz also mit 35% Verrechnungssteuern belegt, werden. Die Steuer darf jedoch 15% des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen. Die Dividenden sind im Quellenstaat sodann gänzlich von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20% des Kapitals der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Im Verhältnis Schweiz-Österreich entfällt damit für qualifizierende Beteiligungen auch ohne Zinsbesteuerungsabkommen die 15%-ige Sockelbelastung.

3.6 Genau wie das DBA-A, das die Sockelbelastung für qualifizierende Beteiligungen vollumfänglich beseitigt, sieht auch das Abkommen vom 12. November 1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-NL, SR 0.672.963.61) für den Empfänger von Dividenden einen Nullsatz vor, sofern der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25% des Gesellschaftskapitals der Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt. Allerdings wird dabei vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich die volle Rückerstattung zu sichern («arranged-or-maintained»; Art. 9 Abs. 2 Bst. a [i] DBA-NL). Andernfalls kann nur der Betrag, der 15% der Dividenden übersteigt, zurückgefordert werden (Art. 9 Abs. 2 Bst. a [ii] DBA-NL; BGE 110 Ib 287 E. 3c und 5; Georg Lutz, Massnahmen 2000, S. 213 f.).

3.7 Selbstredend können unterschiedliche Sockelsätze in verschiedenen DBA dazu führen, dass grundsätzlich nicht abkommensberechtigte Personen versuchen, sich in ein für sie günstigeres Abkommen «einzukaufen» (sogenanntes Treaty Shopping). Was das DBA-A anbelangt, kann sich ein Empfänger schweizerischer Dividenden aber nur dann auf dessen Vorteile berufen, wenn er in Österreich ansässig ist (vgl. Art. 1 DBA-A), ihm im entscheidenden Moment das Recht zur Nutzung der den besteuerten Ertrag abwerfenden Kapitalanlagen oder Rechte zustand (Art. 28 DBA-A i.V.m. Art. 2 DBA-A-Vereinbarung) und – worauf nachfolgend noch näher einzugehen ist – kein Abkommensmissbrauch vorliegt (nach diesem Prüfungsschema auch: Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005; Entscheid der SRK 2003-159 vom 3. März 2005 [Dänemarkfall] E. 3e; zum DBA-D:

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 7; vgl. auch GERNOT ZITTER/DANIEL GENTSCH, Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden, Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis [2. Teil], in FStR 2009, S. 263).

3.8 Das DBA zwischen der Schweiz und Österreich enthält zwar keine geschriebenen Missbrauchsbestimmungen wie etwa eine «arranged-or-maintained»-Klausel (so aber Art. 9 Abs. 2 Bst. a [i] DBA-NL). Das Bundesgericht anerkennt jedoch einen den Doppelbesteuerungsabkommen inhärenten, ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt (Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.3). Für die Frage, in welchen Fällen ein solcher anzunehmen sei, hat es Kommentierungen der OECD-Musterabkommen bzw. entsprechende Formulierungsvorschläge beigezogen (Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4 und 3.6). Dieses Vorgehen wurde in der Lehre kritisiert (MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 [1. Teil], in FStR 2006, S. 232 ff.; RENÉ MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. 2.3 und 4.1 mit Hinweisen; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006, S. 774 ff.).

3.9 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich im Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010, insbesondere in E. 3.5, ausführlich mit der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auseinandergesetzt und dabei u.a. auf die überragende Bedeutung des Wortlautes hingewiesen. Während im Landesrecht in Fällen, da sich Normsinn und Wortsinn nicht decken, nicht der Wort-, sondern der Normsinn die Schranke der Auslegung bildet (vgl. PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in ASA 75 S. 683 f.), vom Wortsinn also im Rahmen der Auslegung ohne Weiteres abgewichen werden darf, ist dies bei völkerrechtlichen Verträgen nur sehr beschränkt zulässig. Die völkerrechtlichen Auslegungsregeln stellen nämlich nur insoweit auf den Vertragswillen der Parteien ab, als dieser seinen Niederschlag im Abkommen gefunden hat. Denn immerhin einigen sich bei völkerrechtlichen Verträgen wesensgemäss zwei oder mehr Parteien ausdrücklich auf einen Wortlaut (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 3.5, insbesondere E. 3.5.2, mit Hinweisen; a.M. wohl MATTEOTTI, Treaty Shopping 2008, Ziff. 4, der für eine Präzisierung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dahin plädiert, dass eine vom gewöhnlichen Wortsinn ab-

weichende, am Vertragszweck orientierte Auslegung dann zulässig sei, wenn eine mit dem gewöhnlichen Wortsinn konforme Auslegung des Vertragstextes zu einem offensichtlich sinnlosen oder unvernünftigen Ergebnis führt, welches die Parteien unmöglich gewollt haben konnten).

3.10 Aus dem Wortlaut des DBA-A ergibt sich ohne Weiteres, dass Österreich und die Schweiz, als Vertragsstaaten des DBA-A, gewillt sind, die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung einzig bei ihnen, nicht aber in Drittstaaten ansässigen Personen zukommen zu lassen. So heisst es in Art. 1 DBA-A, das Abkommen gelte für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig seien. Die Parteien versprachen sich mithin nicht, auch Personen zu begünstigen, die in einem Drittstaat ansässig sind. Wenn die Abkommensvorteile Personen zugute kämen, denen die beiden Vertragsstaaten diese nicht haben gewähren wollen, würde das DBA-A missbräuchlich angerufen. Dieser Parteiwille ist vom Wortlaut gedeckt. Der Vorwurf des Missbrauchs setzt nun wesensgemäss stets ein subjektives Element voraus, geht es dabei doch um die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen soll und damit um ein aktives, vorsätzliches Tun (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.3 mit Hinweisen). Ein Missbrauch kann folglich nur vorliegen, wenn die Gestaltung einzig und allein für Zwecke der Steuerersparnis gewählt worden ist. Ist dies der Fall, wird von der formellen Gestaltung Abstand genommen und von einem Sachverhalt ausgegangen, der der Sache angemessen schiene. Hat die gewählte Gestaltung jedoch (auch) einen andern Grund als die Steuerersparnis, kann die Berufung auf das nämliche Rechtsinstitut nicht verweigert werden.

Nicht entscheidend ist, ob die Steuerersparnis bei der Person, die sich (zu Unrecht) auf die Abkommensvorteile beruft, direkt oder nur indirekt eintritt. Bei der Verrechnungssteuer verhält es sich ohnehin so, dass nicht der (ausländische) Leistungsempfänger, sondern der Leistungsschuldner Steuersubjekt ist (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21 Rz. 1 f.). Entscheidend ist, dass der Leistungsempfänger, der sich auf die Abkommensvorteile beruft, bei der missbräuchlichen Transaktion bewusst mitwirkt und vom Vorgehen profitiert. Es ist nur folgerichtig, dass die Korrektur dort erfolgt, wo sie erfolgen kann, nämlich bei ihm.

Diese Betrachtungsweise wurde in der Literatur – im Zusammenhang mit der Besprechung des Bundesgerichtsurteil 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 – teilweise kritisiert (vgl. etwa URS R. BEHNISCH/ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008, in Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 145/2009, S. 565 ff.; PETER GURTNER, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, ASA 78 S. 41 ff.): Eine Steuerumgehung wäre danach ausschliesslich auf Stufe Steuererhebung (hier bei der Veräusserin) und nicht zusätzlich auch noch auf jener der Rückerstattung (hier bei der Käuferin) zu bejahen. Andernfalls werde neu die Rechtsfigur der Mitwirkung bei einer Steuerumgehung geschaffen und damit steuerlich nicht jener Steuerpflichtige gestraft, der eine Steuerumgehung begangen habe, sondern der Mitwirkende. Diese Kritik übersieht nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts, dass das System der Verrechnungssteuer aus Steuererhebung und Steuerrückerstattung besteht und dass Steuerträger und Steuerpflichtiger – soweit die Steuer nicht vollumfänglich zurückerstattet werden kann – nicht identisch sind. Konsequenz dieses Systems ist, dass es auf Stufe des Steuerpflichtigen gar nichts zu korrigieren gibt: Dieser liefert die Steuer nämlich ab und zwar zulasten des Steuerträgers. Wenn der Steuerträger bei einer beanstandeten Transaktion mitwirkt, erscheint es daher als folgerichtig, die steuerliche Korrektur dort vorzunehmen, wo sie effektiv erfolgen kann, das heisst im Rahmen der Rückerstattung und beim Steuerträger. Nicht zu prüfen ist in diesem Kontext, ob und gegebenenfalls in welcher Weise sich der so belastete Steuerträger allenfalls beim Steuerpflichtigen schadlos halten kann.

Nicht entscheidend ist weiter, ob mit der Verhaltensweise gegen die fiskalischen Interessen nur eines Vertragsstaates verstossen wird (a.M. BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis, S. 209, wonach der Verstoss gegen fiskalische Interessen bloss eines Vertragsstaates die Inanspruchnahme des Missbrauchsvorwurfs in keiner Weise zu rechtfertigen vermöge). Weil der Missbrauch – wie dargestellt – darin liegt, dass ein Rechtsinstitut für etwas angerufen wird, für das es die Vertragsparteien nicht vereinbart haben, genügt es bereits, dass die zwischen den Staaten ausgehandelte Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse zu Lasten des einen oder anderen Staates gestört wird.

4.
Im vorliegenden Fall ist die Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in Österreich und damit die Anwendbarkeit des DBA-A nicht umstritten. Ebenso ist nicht umstritten, dass der Beschwerdeführerin das Nutzungsrecht an den fraglichen Dividenden bzw. an den diese abwerfenden Aktien lautend auf die schweizerische C._____ zustand. Fraglich ist demgegenüber, ob ein Abkommensmissbrauch vorliegt:

4.1 Gemäss Vertrag vom 29. respektive 30. Dezember 2003 verpflichteten sich die D._____ und einen Tag später die G._____, den Kaufgegenstand, die schweizerische C._____, in einen liquiden Zustand zu versetzen, deren Wertpapiere zu veräussern und deren Forderungen einzutreiben. Aus den im Recht liegenden Bilanzen der C._____ per 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003 ist ohne Weiteres ersichtlich, dass dies tatsächlich geschah. So bestanden die Aktiven der C._____ von Total CHF 8'834'110.17 per 31. Dezember 2003 im Umfang von CHF 6'773'110.17 aus Umlaufvermögen, welches seinerseits vorwiegend aus einem Darlehen in der Höhe von CHF 6'249'676.95 an die neue Muttergesellschaft, die beschwerdeführende X._____, bestand. In der Bilanz per 31. Dezember 2002 war das Darlehen noch nicht aufgeführt, dafür verfügte die Gesellschaft damals über Festgelder (CHF 2'284'587.60), Wertschriften (CHF 2'030'847.63) und kurzfristige Forderungen (CHF 530'000.--). Per 31. Dezember 2003 waren diese drei Positionen mit CHF 0.-- eingebucht; das Bankguthaben der C._____ wurde zu diesem Zeitpunkt um gut eine halbe Million Franken tiefer ausgewiesen als im Vorjahr 2002. Verglichen mit der Bilanz per 31. Dezember 2002 verblieb in der Bilanz per 31. Dezember 2003 als einziges wesentliches Aktivum – nebst dem Darlehen an die neue Muttergesellschaft – die Beteiligung an der österreichischen B._____. Diese war zum Betrag von CHF 2'061'000.-- eingebucht, wobei sich die einbezahlte und von der C._____ gehaltene Stammeinlage auf EUR 1'000'000.-- belief. Die Passiven der C._____ umfassten per 31. Dezember 2003 vor allem freie Reserven (CHF 1'000'000.--) und den Gewinnvortrag des Vorjahres (CHF 5'879'710.13) sowie den Reingewinn des Berichtsjahres (CHF 1'466'149.99).

4.2 Der überaus grösste Teil der Aktiven der C._____ bestand damit bis zum Moment, in dem sie der Muttergesellschaft ein Darlehen gewährte, aus liquiden Mitteln, denen auf der Passivseite überwiegend Reserven bzw. Gewinnvorträge gegenüberstanden. Dieser Zustand

hatte es der Beschwerdeführerin erlaubt, den Kauf der C._____ mit Mitteln zu finanzieren, die in dieser selbst enthalten waren. Hinzu kommt, dass in den Kaufverträgen vorgesehen war, die Dividenden für die Geschäftsjahre 2002 und 2003 stünden der Käuferin zu. Die X._____ (Käuferin) liess sich die Dividenden sodann kaum ein halbes Jahr nach erfolgtem Kauf ausschütten (Kaufdatum: 30. Dezember 2003; Fälligkeitsdaten der Dividenden: 2. April 2004 und 11. Juni 2004). Sie finanzierte den Kauf der C._____ offensichtlich mit der Entleerung dieser selbst. Da im Verhältnis Schweiz – Österreich die schweizerische Verrechnungssteuer stärker zurückgedrängt wird als im Verhältnis Schweiz – Niederlande, wurden nicht ausgeschüttete Gewinnvorträge der C._____ , welche während der Haltezeit durch die niederländische Gesellschaft thesauriert worden waren, unter ein günstigeres Abkommen gezogen. Damit wurde versucht, die Vorteile des DBA-A für eine niederländische Person zu gewinnen und damit für jemanden, für den diese Vorteile nicht vereinbart worden sind. Einen anderen Sinn, als den der Steuerersparnis, kann diesem Vorgehen – wie von der ESTV zu Recht festgestellt – nicht entnommen werden. Zwar war es die niederländische D._____, die den Gewinn aus der C._____ als Kaufpreis statt als sockelsteuerbelastete Dividende erzielte. Bei ihr trat denn auch die direkte Steuerersparnis ein. Diese Steuerersparnis konnte sie jedoch über den Kaufpreis an die Beschwerdeführerin weitergeben.

4.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, dringt nicht durch: Das Argument, sie habe mit dem Kauf der C._____ beabsichtigt, direkt oder indirekt die Kontrollmehrheit über die B._____ zu erlangen, steht im Widerspruch zur Tatsache, dass bei dieser im Dezember 2003 und damit noch vor deren (indirekten) Verkauf an die Beschwerdeführerin eine Kapitalerhöhung durchgeführt worden war. Dabei hat die Beschwerdeführerin – wie von der ESTV korrekt festgestellt – eine dritte, nicht zum gleichen Konzern gehörende Gesellschaft, als Aktionärin zugelassen. Mit ihrem bereits zuvor an der B._____ gehaltenen 50%-Anteil hätte sie dies verhindern können und – hätte sie tatsächlich die Kontrollmehrheit angestrebt – verhindern müssen. Im Übrigen hätte es, um die Kontrollmehrheit an der B._____ zu erlangen, auch genügt, der C._____ deren Beteiligung an der B._____ abzukaufen. Ein Erwerb der C._____ wäre hierzu nicht notwendig gewesen. Einen anderen Grund als den der Steuerersparnis kann im Vorgehen der Beschwerdeführerin nicht erblickt werden.
Sodann spricht die zeitliche Nähe zwischen dem Kauf der C._____

und der Ausschüttung der Dividenden für einen Missbrauch. Die von der Beschwerdeführerin angerufene, offenbar gegenteilige Ansicht der österreichischen Behörden zu Art. 10 DBA-A ist schon deshalb nicht einschlägig, weil sie sich ausdrücklich auf die Altreservenpraxis bei Umgründungen bezieht; eine solche liegt hier nicht vor. Im Übrigen ist es den österreichischen Behörden unbenommen, zu einer anderen Ansicht zu gelangen.

4.4 Aufgrund des Gesagten ist vorliegend von jenem Sachverhalt auszugehen, der wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre: Das wäre eine vorgängige Ausschüttung der Dividenden an die niederländische D._____, also an die Verkäuferin, gewesen. In diesem Verhältnis wäre unbestrittenermassen eine Sockelbelastung von 15% verblieben. Entsprechend hat die ESTV rechtmässig gehandelt, indem sie der Beschwerdeführerin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zwar im Umfang von 15% verweigerte, im Umfang von 20% aber zugestand.

5.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 5'000.-- sind bei diesem Ausgang der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von CHF 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 5'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Urban Broger

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand am 24. März 2010