



Abteilung I  
A-5765/2016

## Urteil vom 19. März 2018

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
PricewaterhouseCoopers AG,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Rückerstattung Verrechnungssteuer.

**Sachverhalt:****A.**

Je mit Formular 103 bzw. 110 meldeten die schweizerischen Gesellschaften B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend B. \_\_\_\_\_) und C. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend C. \_\_\_\_\_) folgende Dividenden:

Ge- sell- schaft	Form.	unter- zeichnet am	Fälligkeit der Divi- dende	Ge- schäfts- jahr	Dividende in Fr.	ge- schul- dete VST in Fr.
B. ____	103	14.05.09	14.05.09	2008	1'500'000	525'000
C. ____	110	24.03.09	24.03.09	2008	1'000'000	350'000
B. ____	103	14.04.10	14.04.10	2009	1'500'000	525'000
C. ____	110	03.03.10	03.03.10	2009	1'000'000	350'000
B. ____	103	27.04.11	27.04.11	2010	1'500'000	525'000
C. ____	110	11.03.11	11.03.11	2010	1'000'000	350'000
B. ____	103	25.04.12	25.04.12	2011	1'500'000	525'000
C. ____	110	04.04.12	04.04.12	2011	1'000'000	350'000

**B.**

Mit Formular 84 Nr. (...) vom 17. Dezember 2012 stellte A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend A. \_\_\_\_\_) mit Wohnsitz in Wien/Österreich einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Jahre 2009 bis 2011 im Betrag von total Fr. 774'352.39. Der Betrag setzte sich wie folgt zusammen:

Schuldner	Fälligkeit	Dividende in Fr.	Zins in Fr.
B._____	14.05.09	750'000	
C._____	24.03.09	500'000	
B._____	14.04.10	750'000	
C._____	03.03.10	500'000	
B._____	27.04.11	750'000	
C._____	11.03.11	500'000	
Depot Bank ...	div. 2009 – 2011	120'623	650.82
Summe		3'870'623	650.82
20%		774'124.60	
35%			227.79
Total	Fr. 774'352.39		

A.\_\_\_\_\_ reichte den Antrag am 19. Dezember 2012 beim zuständigen Finanzamt in Österreich ein, welches diesen am 13. Februar 2013 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) übermittelte.

Am 1. Juli 2013 erhielt die ESTV einen weiteren Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2012 (Formular 84 Nr. ...) im Betrag von Fr. 258'254.80. Der Antrag umfasste unter anderem folgende Angaben:

Schuldner	Fälligkeit	Dividende in Fr.	Zins in Fr.
B. _____	25.04.12	750'000	
C. _____	04.04.12	500'000	
Depot Bank ...	div. 2012	41'274	
Summe		1'291'274	0
20%		258'254.80	
35%			0
Total	Fr. 258'254.80		

**C.**

Nach diverser Korrespondenz wies die ESTV am 30. April 2015 mit Entscheidung Nr. (...) die beiden Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Formular 84 Nr. (...) im Betrag von Fr. 774'352.39 und Nr. (...) im Betrag von Fr. 258'254.80 in vollem Umfang ab.

**D.**

Die dagegen von A. \_\_\_\_\_ am 29. Mai 2015 erhobene Einsprache wies die ESTV mit Entscheid vom 17. August 2016 ab.

**E.**

Mit Eingabe vom 19. September 2016 erhebt A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch Beschwerdeführer) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 17. August 2016 und die Gutheissung der Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Formular 84 Nr. (...) (für die Fälligkeiten 2009 - 2011) im Betrag von Fr. 774'352.39 und Nr. (...) (für die Fälligkeit 2012) im Betrag von Fr. 258'254.80, unter Kosten- und Entschädigungsfolgenden zulasten der ESTV.

Nach der nachfolgend in verkürzter Form wiedergegebenen Sachdarstellung des Beschwerdeführers haben er und sein Bruder folgende Gesellschaftsstruktur geschaffen:

(Skizze)

Er, der Beschwerdeführer, sei indirekter Stifter und einziger Begünstigter der liechtensteinischen Stiftung I. \_\_\_\_\_ (nachfolgend I. \_\_\_\_\_). Basierend auf einem sog. „letter of wishes“ habe er auch nach der Errichtung der I. \_\_\_\_\_ die volle Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen. Die Stiftung ihrerseits sei 100 %-ige Eigentümerin der Finanzgesellschaft G. \_\_\_\_\_ mit Sitz in Panama (nachfolgend G. \_\_\_\_\_). Der Bruder von A. \_\_\_\_\_ verfüge mit der liechtensteinischen Stiftung H. \_\_\_\_\_ (nachfolgend H. \_\_\_\_\_) über eine spiegelbildliche Struktur. Die H. \_\_\_\_\_ ihrerseits sei 100 %-ige Eigentümerin der Finanzanlagegesellschaft E. \_\_\_\_\_ (nachfolgend E. \_\_\_\_\_) mit Sitz in Panama. Die beiden liechtensteinischen Stiftungen H. \_\_\_\_\_ und I. \_\_\_\_\_ würden zu je 50 % die Zwischengesellschaft F. \_\_\_\_\_ (nachfolgend F. \_\_\_\_\_) mit Sitz in Panama halten, die ihrerseits zu 100 % Eigentümerin der D. \_\_\_\_\_ mit Sitz in Tortola/British Virgin Islands (nachfolgend D. \_\_\_\_\_) sei. Die D. \_\_\_\_\_ sei wiederum 100 %-ige Eigentümerin der schweizerischen Gesellschaften B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_.

Er sei somit zu je 50 % an der B. \_\_\_\_\_ und der C. \_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt. Ferner sei er zu 100 % wirtschaftlich berechtigt an den Kapitalanlagen, welche im Depot der G. \_\_\_\_\_ gehalten würden.

In einem ersten Schritt hätten die B. \_\_\_\_\_ und die C. \_\_\_\_\_ Dividenden gesprochen und an die D. \_\_\_\_\_ überwiesen. Die D. \_\_\_\_\_ habe die Dividenden innerhalb zweier Monate je hälftig an die G. \_\_\_\_\_ und die E. \_\_\_\_\_ weitergeleitet.

Die G. \_\_\_\_\_ habe die Zahlung der D. \_\_\_\_\_ als Ertrag verbucht. Sie führe sodann in ihren Büchern passivseitig unter dem Titel „Liabilities“ nur ein Konto „Shareholder“. Hierbei handle es sich um ein Fremdkapitalkonto gegenüber dem Aktionär. Entsprechend seien die Erträge nicht im Eigenkapital thesauriert, sondern als Verbindlichkeit gegenüber dem Aktionär verbucht worden.

Gemäss Stiftungsurkunde der I. \_\_\_\_\_ werde die Funktion des Stiftungsrates von der J. \_\_\_\_\_ AG sowie durch Dr. K. \_\_\_\_\_ ausgeübt. Der Stiftungsrat werde gemäss „letter of wishes“ durch die L. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend L. \_\_\_\_\_) ausgeübt. Die L. \_\_\_\_\_ sei wiederum gestützt auf den „letter of wishes“ verpflichtet, die Wünsche bzw. Willensbekundungen des

Stifters, mithin des Beschwerdeführers, umzusetzen. Die Stiftung handle ihrerseits als Gesellschafterin der G.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_, wobei diese Beteiligungen treuhänderisch durch die L.\_\_\_\_\_ gehalten würden. Daraus folge, dass die L.\_\_\_\_\_ zum einen in ihrer Funktion als Treuhänderin und zum anderen indirekt über den durch sie beeinflussten Stiftungsrat die Gesellschafterfunktion bei der G.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_ ausübe. Da die L.\_\_\_\_\_ ihrerseits im Auftrag des Beschwerdeführers und von dessen Bruder handle, sei die Gesellschaftsfunktion der G.\_\_\_\_\_ ihm bzw. die Gesellschaftsfunktion der F.\_\_\_\_\_ ihm und seinem Bruder zuzurechnen.

Die Anteile der D.\_\_\_\_\_ würden durch die F.\_\_\_\_\_ gehalten. Die Geschäftsführung der F.\_\_\_\_\_ werde durch die L.\_\_\_\_\_ ausgeübt, die wiederum im Auftrag des Beschwerdeführers und seines Bruders handle. Im Endeffekt könne damit der Beschwerdeführer über die L.\_\_\_\_\_ die Gesellschafterrechte bei der B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ aktiv ausüben.

Die vorstehend beschriebene Gesellschaftsstruktur habe er – so die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers – im Rahmen einer Nachveranlagung im Jahre 2012 gegenüber den österreichischen Steuerbehörden offen gelegt, was eine transparente Besteuerung der Stiftung und der zwischengeschalteten Offshore-Gesellschaften zur Folge gehabt habe. Mit der Offenlegung seien die Dividenden der beiden schweizerischen Gesellschaften sowie die Wertschriftenerträge aus dem im Depot bei der Bank (...) gehaltenen Portfolio ihm zugerechnet und in Österreich versteuert worden.

Damit sei der Beschwerdeführer als „beneficial owner“ zu betrachten. Das Konzept des „beneficial-owner’s“ erfolge anhand einer „substance over form“-Betrachtung und beziehe sich auf die wirtschaftliche Realität, nicht auf die zivilrechtlich gewählte Form. Für die Beurteilung, wer als „Empfänger“ einer „Zahlung“ gelte, würden somit nicht formale, sondern wirtschaftliche Kriterien gelten.

Gemäss dem Kommentar zur Model Tax Convention on Income and Capital (condensed version, Stand 15. Juli 2014, nachfolgend OECD-MA-Kommentar-2014; vgl. daselbst Art. 1 N. 6.3) sei der Sachverhalt nach den Regeln des Ansässigkeitsstaats zu beurteilen. Dies gelte insbesondere für die Frage, ob eine personenbezogene Gesellschaft als „flow through“-Entität zu betrachten sei. In der Folge habe der Quellenstaat die entsprechende Beurteilung durch den Ansässigkeitsstaat selbst dann zu akzeptieren,

wenn die Entität gemäss unilateralem Recht des Quellenstaats nicht als transparent betrachtet würde (OECD-MA-Kommentar-2014 Art. 1 N. 6.4). Die gewählte Rechtsform (Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft) des Partnerships sei hierbei nicht massgebend. Auch die Frage, ob ein entsprechendes Einkommen als zugeflossen zu qualifizieren sei, beantworte sich nach der Beurteilung durch den Ansässigkeitsstaat. Im Dreistaatenverhältnis könne im Falle der Besteuerung des Einkommens im Ansässigkeitsstaat das zwischen dem Empfänger- und dem Quellenstaat abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen angerufen werden. Der Quellenstaat könne sich diesfalls nicht darauf berufen, dass zwischen ihm und dem Sitzstaat der „flow through“-Entität kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden sei. Diese Betrachtungsweise gelte auch für die Auslegung von Art. 1 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).

#### **F.**

Mit Vernehmlassung vom 1. November 2016 beantragt die ESTV (Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

Die Vorinstanz führt hierbei aus, dass die in Frage stehenden Vermögenserträge aus den schweizerischen Beteiligungen B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ der Jahre 2009 bis 2012 jeweils kurz nach der Auszahlung an die D.\_\_\_\_\_ und an die G.\_\_\_\_\_ weitergeleitet worden seien. Die G.\_\_\_\_\_ habe die Vermögenserträge jeweils im Jahresgewinn ausgewiesen und im Folgejahr in ihrem einzigen Passivkonto „Shareholders“ unter dem Titel „Liabilities“ verbucht. Hierbei handle es sich um ein Eigenkapitalkonto. Die G.\_\_\_\_\_ habe die Erträge demzufolge nicht mehr weitergeleitet. Auch die Vermögenserträge aus Dividenden von börsenkotierten schweizerischen Aktien und Zinserträge aus Kundenguthaben gemäss dem Depot bei der Bank (...) habe die G.\_\_\_\_\_ direkt und selbst vereinahmt. Auch diese Vermögenserträge habe die G.\_\_\_\_\_ jeweils im Jahresgewinn ausgewiesen und im Folgejahr in ihrem einzigen Passivkonto „Shareholders“ unter dem Titel „Liabilities“ verbucht. Sie habe damit auch diese Erträge nicht mehr weitergeleitet. Der Beschwerdeführer selbst sei damit gar nicht Empfänger der mit der Verrechnungssteuer belasteten Vermögenserträge.

Das „Recht zur Nutzung“ könne nur einer Person zukommen, die die Vermögenserträge auch tatsächlich empfangen und vereinnahmt habe. Es könne nicht mit der (gesellschaftsrechtlichen) wirtschaftlichen Berechtigung an den Kapitalgesellschaften G.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ gleichgestellt werden.

Weiter sei das Offshore-Konstrukt im vorliegenden verrechnungssteuerlichen Verfahren mangels gesetzlicher Grundlage nicht als transparent zu betrachten. Schliesslich verhalte sich der Beschwerdeführer rechtsmissbräuchlich, wenn er das Offshore-Konstrukt selbst aufgebaut und gelebt habe und sich nunmehr gegenüber dem schweizerischen Fiskus auf eine rechtsmissbräuchliche Ausgestaltung dieses Konstrukts berufe.

### **G.**

Der Beschwerdeführer repliziert am 12. Dezember 2016. Mit Duplik vom 16. Januar 2017 nimmt die Vorinstanz erneut zu den Ausführungen des Beschwerdeführers Stellung.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen einzugehen, soweit sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss 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) kann gegen Einspracheentscheide, die im Anwendungsbereich der DBA-A-Vereinbarung ergangen sind, „beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde“ erhoben werden. Die DBA-A-Vereinbarung stützt sich auf Art. 28 DBA-A. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts gehen Art. 86 Abs. 1 BGG bzw. Art. 31 ff. VGG dem in der DBA-A-Vereinbarung statuierten Instanzenzug vor (Urteil des BVGer A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 1.1 – 1.5).

**1.2** Nach Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Der angefochtene Einspracheentscheid der



ESTV stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Entscheids an dessen Aufhebung bzw. Änderung interessiert und folglich zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen – trotz der falscher Adressangabe in der Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Einspracheentscheid – frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 und 3 VwVG und Art. 21 Abs. 1 sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

## **2.**

**2.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

**2.2** Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist 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; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54).

**2.3** Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. 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 derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-6516/2016 vom 13. September 2017 E. 1.4).

**2.4** Die Steuerbehörde trägt sodann die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_738/2014 und 2C\_739/2014 vom 21. August 2015 E. 1.5; Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4). Für die

Belange der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bedeutet dies, dass der Antragsteller die rückerstattungsanspruchsbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat (Urteil des BVGer A-3119/2014 vom 27. Oktober 2014 E. 2.4).

**2.5** Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 143 II 136 E. 5.2.1).

Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (vgl. Urteil 2C\_753/2014 vom 27. November 2015 E. 3.3.1). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (Urteil 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1 mit Hinweisen, in: ASA 83 51, StE 2014 A 32 Nr. 22). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung – so das Bundesgericht – den "effet utile" des Vertrags (BGE 142 II 161 E. 2.1.3, 141 III 495 E. 3.5.1). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.2.2, 142 II 161 E. 2.1.3).

Die vorbereitenden Arbeiten und Umstände des Vertragsschlusses zum jeweiligen (Doppelbesteuerungs)abkommen sind (lediglich) subsidiäre Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, 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). Nebst den vorbereitenden Arbeiten können subsidiär auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-Musterabkom-

men nachgebildet sind (BGE 143 II 136 E. 5.2.3; vgl. auch RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend Kommentar-IStR], Einleitung N. 159 ff. mit Hinweisen).

### **3.**

**3.1** 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 [Verrechnungssteuergesetz, 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 Verordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, 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 auf Dividenden wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG), auf Zinsen für Guthaben bei inländischen Banken oder Sparkasse 30 Tage nach Ablauf eines Quartals des Geschäftsjahres. Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

**3.2** Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, das heisst zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Leistungsempfänger ist derjenige, welcher den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und darüber verfügen darf (sog. Direktbegünstigungstheorie; MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2012 [nachfolgend Kommentar-VSTG], Art. 14 N. 22).

**3.3** Der Grundmechanismus der Verrechnungssteuer gliedert sich in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und die der Steuerrückstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5692/2015 vom 31. August 2016 E. 4.2 mit Hinweis auf das Urteil des BVGer A-2114/2009 vom 4. August 2011 E. 3.1; vgl. auch MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, 2001, S. 47).

**3.4** Anders als beim schweizerischen Empfänger führt die Verrechnungssteuer beim ausländischen Empfänger 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. statt vieler: Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 2.1).

#### **4.**

**4.1** Gemäss Art. 10 Abs. 2 DBA-A dürfen Dividenden im Vertragsstaat, in dem die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden (vgl. auch Art. 28 DBA-A). Die Steuer darf jedoch 15 % des Bruttobetragtes der Dividenden nicht übersteigen (sog. Sockelsteuer).

Demgegenüber steht die Steuerhoheit für Zinserträge aus Kundenguthaben bei Banken und Sparkassen demjenigen Staat zu, in dem der Empfänger ansässig ist (vgl. Art. 11 Abs. 1 DBA-A, sog. Nullsatz).

**4.2** Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ausgeschüttet werden, dürfen in der Schweiz gleichwohl vorerst mit der Verrechnungssteuer von 35 % belastet werden. Die Schweiz erstattet den natürlichen Personen auf Antrag 20 % des Dividendenertrages (Art. 28 Abs. 1 und 2 DBA-A, Art. 1 Abs. 2 DBA-A-Vereinbarung). Bei Zinserträgen wird die Verrechnungssteuer vollumfänglich zurückerstattet.

#### **5.**

**5.1** Ein Empfänger schweizerischer Dividenden und Bankzinsen kann sich grundsätzlich dann auf die Abkommensvorteile berufen, wenn er in Österreich ansässig ist (vgl. Art. 1 und 4 DBA-A), ihm im entscheidenden Moment das Recht zur Nutzung der den besteuerten Ertrag abwerfenden Kapitalanlagen oder Rechte zustand (Art. 10 und Art. 28 DBA-A in Verbindung mit Art. 2 DBA-A-Vereinbarung) und kein Abkommensmissbrauch vorliegt (vgl. Urteil des BVGer A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 3.7 mit weiteren Hinweisen).

**5.2** Ansässig ist, wer in einem der Vertragsstaaten nach dem dortigen Landesrecht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-A). Neben na-

türlichen Personen können sich auch Gesellschaften und andere Personenvereinigungen auf die Abkommensvorteile berufen (vgl. Art. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 DBA-A).

Aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 DBA-A ergibt sich, dass die Frage nach der Ansässigkeit nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates beurteilt wird. Allerdings prüft jeder Vertragsstaat die Frage nach der Ansässigkeit eigenständig (vgl. Art. 10 Abs. 4 DBA-A-Vereinbarung). Mit anderen Worten braucht der Quellenstaat die Qualifikation des Ansässigkeitsstaats nicht zu übernehmen, hat aber bei seiner eigenständigen Beurteilung das Recht des Ansässigkeitsstaats anzuwenden. Für die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Bankzinsen bedeutet dies, dass sich die Ansässigkeit des österreichischen Antragsstellers nach dem österreichischen Steuerrecht bestimmt.

### 5.3

**5.3.1** Zunächst ist auf den Begriff des „Empfängers“ näher einzugehen: Art. 10 Abs. 1 DBA-A regelt den Grundtatbestand und umschreibt den „Empfänger“ als „ansässige Person, an die die Dividende bezahlt wird“.

Art. 10 Abs. 2 DBA-A verwendet im zweiten Satz einzig den Begriff „Empfänger“. Gleiches gilt für Art. 2 DBA-A-Vereinbarung.

Wie vorstehend erwähnt ist nach dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 1 und 2 DBA-A erforderlich, dass eine Dividende bezahlt wird. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch heisst bezahlen, jemandem für etwas Geld geben, jemandem für eine Leistung Geld aushändigen (Wahrig Deutsches Wörterbuch, 9. Aufl. 2011 [nachfolgend Brockhaus], S. 269). Bezahlt wird somit an den Empfänger.

Schon bei der Unterzeichnung des Abkommens im Jahre 1974 bezog sich nach dem allgemeinen Sprachgebrauch das Wort „bezahlen“ nicht nur auf eine Barzahlung, sondern fand auch auf die weiteren Formen des bargeldlosen Zahlungsverkehrs Anwendung, sodass der Wortlaut „weit“ zu verstehen ist. Die Dividende kann dem Empfänger somit auf verschiedene Art und Weise zufließen.

**5.3.2** Art. 10 Abs. 1 DBA-A entspricht sodann Art. 10 Abs. 1 der Model Tax Convention on Income and on Capital (nachfolgend OECD-MA-2014, wobei die Bestimmung seit der Version 30. Juli 1963 unverändert geblieben ist), welcher die Formulierung „paid to“ bzw. „payé(s) à“ verwendet.

Im OECD-Kommentar heisst es hierzu, „the term paid has a very wide meaning“ (OECD-Kommentar 2014 Art. 10 N. 7, in der am 11. April 1977 beigefügten Fassung, [nachfolgend OECD-Kommentar]). Das DBA-A datiert aus dem Jahre 1974. Gleichwohl kann die vorstehend erwähnte Kommentierung herangezogen werden, stellt sie doch eine blossе Verschriftlichung dessen dar, was schon ein zeitgemässes Verständnis des Wortlauts impliziert.

Des Weiteren enthält Art. 10 Abs. 3 DBA-A eine weit zu verstehende Definition des Dividendenbegriffs und entspricht damit Art. 10 Abs. 3 OECD-MA-2014. Letzterer wurde zwar ebenfalls erst im Jahre 1977 und damit nach dem Abschluss des DBA-A eingefügt, er entspricht jedoch inhaltlich der früheren Fassung des OECD-MA (in der Version vom 30. Juli 1963).

**5.3.3** Oesterhelt/Heuberger vertreten die Auffassung, dass dem Begriff „zahlt“ neben dem in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA Geregelten keine eigenständige Bedeutung zukomme. Es handle sich lediglich um eine aus sprachlichen Gründen erfolgte Satzvervollständigung. Was als Dividendenzahlung zu qualifizieren sei, ergebe sich einzig aus dem Dividendenbegriff gemäss Art. 10 Abs. 3 OECD-MA (STEFAN OESTERHELT/RETO HEUBERGER, Kommentar-IStR, Art. 10 N. 23). Unter den Dividendenbegriff fallen jedoch nicht nur offene Gewinnausschüttungen, sondern auch andere geldwerte Vorteile (vgl. OESTERHELT/HEUBERGER, Kommentar-IStR, Art. 10 N. 232). Damit ergibt sich auch aus dem weiten Dividendenbegriff, wann eine Dividende bezahlt wurde und an wen.

**5.3.4** Gemäss Baumgartner enthalte Art. 10 OECD-MA mit der Formulierung „paid to“ eine abkommensrechtliche „Einkünftezurechnungsregel“ (BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2010 [nachfolgend BAUMGARTNER 2010], S. 164 und S. 171). Diese sei Teil der Zuteilungsnorm. Erst, wenn unter anderem feststehe, dass ein bestimmtes Objekt dem Subjekt zugerechnet werden könne (Einkünftezurechnung), könne die Rechtsfolge der Verteilungsnorm eintreten und eine Zuteilung erfolgen (BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 162). Nach Baumgartner bedingt eine zweckkonforme Auslegung der Abkommensbestimmung, dass die Einkommenszurechnung nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates zu erfolgen habe (BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 176 mit Hinweis). Dem kann jedenfalls – wie zu zeigen ist – mit Blick auf die Frage der Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer nach dem DBA-A nicht gefolgt werden.

**5.3.5** Art. 10 Abs. 3 DBA-A verweist für die Frage, was als Dividende zu qualifizieren ist, auf das Steuerrecht des Staats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, mithin auf das Recht des Quellenstaates. Gleiches ergibt sich aus Art. 10 Abs. 3 OECD-MA-2014 (vgl. auch OESTERHELT/HEUBERGER, Kommentar-IStR, Art. 10 N. 221).

Die Frage, ob eine Dividende vorliegt, ist – wie erwähnt – untrennbar mit der Frage verbunden, ob und gegebenenfalls wem diese zugeflossen ist. Damit beurteilen sich auch diese Aspekte nach dem Recht des Quellenstaats.

**5.3.6** Weder Art. 10 Abs. 1 noch Abs. 2 DBA-A beschränken die Besteuerungskompetenz des Ansässigkeitsstaats (vgl. auch Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA-2014; OESTERHELT/HEUBERGER, Kommentar-IStR, Art. 10 N. 15 und N. 59). Daran ändert sich auch nichts unter dem Blickwinkel von Art. 23 Abs. 2 DBA-A (sog. Methodenartikel). Dieser sieht für eine in Österreich ansässige Person, die unter Art. 10 DBA-A fallende Einkünfte bezieht, die Anrechnung der in der Schweiz entrichteten Steuer vor, maximal im Umfang der in Österreich auf diesen Einkünften bezahlten Steuer. Damit bleibt es letztlich beim österreichischen Steuerniveau.

Art. 10 Abs. 2 DBA-A beschränkt demgegenüber das Besteuerungsrecht des Quellenstaats (vgl. Art. 28 Abs. 2 DBA-A; Art. 10 Abs. 2 OECD-MA-2014). Insoweit ist es auch daher gerechtfertigt, wenn der Quellenstaat die Frage des Zuflusses nach seinem eigenen Recht beurteilt. Dies muss umsomehr für das Rückerstattungsverfahren im Quellenstaat gelten (vgl. auch Urteil des BVGer A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 6.3).

**5.3.7** Das DBA-A enthält weiter keine sog. „subject to tax clause“. Damit ist es für die Belange der Doppelbesteuerung irrelevant, ob die jeweiligen Vermögenserträge beim Empfänger mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst wurden. Demzufolge ist es auch unter diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt, wenn für die Belange der Rückerstattung einzig auf das Recht des Quellenstaats abgestellt wird.

**5.3.8** Eine spezielle Konstellation liegt vor, wenn der Ansässigkeitsstaat erst nachträglich, beispielsweise im Falle einer Nachveranlagung, hinsichtlich eines Dividenden- bzw. Zinsertrages, die Frage nach dem Leistungsempfänger anders beantwortet und infolgedessen ein Qualifikationskonflikt entsteht. Für eine solche Konstellation sieht das DBA-A keinen Anspruch auf Übernahme der vom Ansässigkeitsstaat vorgenommenen Änderung

durch den Quellenstaat vor. Auf die Frage eines allfälligen Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA-A ist hier nicht weiter einzugehen.

**5.3.9** Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist festzuhalten, dass die Frage, ob eine Dividende vorliegt und gegebenenfalls wem sie zugeflossen ist, sich nach dem Recht des Quellenstaates, mithin nach schweizerischem Recht beurteilt.

## **5.4**

**5.4.1** Art. 2 DBA-A-Vereinbarung sieht vor, dass dem Empfänger der Dividenden im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkünfte das „Recht zur Nutzung“ zustehen müsse. Beim Begriff „Recht zur Nutzung“ handelt es sich wiederum um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der der Auslegung bedarf. Die Auslegung dieses Begriffs hat abkommensautonom zu erfolgen (vgl. BGE 141 II 447 E. 5).

Somit ist nachfolgend zu prüfen, was der Begriff „Recht zur Nutzung“ gemäss DBA-A mit Bezug auf die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer bedeutet.

**5.4.2** Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der "effektiv Nutzungsberechtigte" ("beneficial owner") einer von einer Gesellschaft im Quellenstaat ausgeschütteten Dividende in erster Linie derjenige, dem die Verfügungsberechtigung hinsichtlich dieser Dividende zukommt. Somit ist der Dividenden-Empfänger dann effektiv nutzungsberechtigt, wenn er die Dividende voll verwenden kann und deren vollen Genuss hat, ohne durch eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung in dieser Verwendung eingeschränkt zu sein (vgl. BGE 141 II 447 E. 5.2.1 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.2.1 [Entscheid angefochten vor Bundesgericht]). Zu betrachten ist die Angelegenheit aus der Optik des Empfängers der Dividende, also aus Sicht dessen, dem die Dividende bezahlt worden, dem sie zugeflossen ist.

**5.4.3** Das Kriterium der Entscheidungsbefugnis ist dabei von zentraler Bedeutung. Es ist eine notwendige Bedingung dafür, dass einer Person die Nutzungsberechtigung zukommt. So ist die Nutzungsberechtigung grundsätzlich zu bejahen, wenn die Empfängerin der massgeblichen Einkünfte im Zeitpunkt ihrer Zahlung *nicht nur sehr begrenzte*, sondern *zumindest gewisse Entscheidungen* selbständig treffen kann (BAUMGARTNER 2010,



S. 119 ff., BEAT BAUMGARTNER, Beneficial ownership und Dividendenarbitrage, in: StR 70/2015 [BAUMGARTNER 2015], S. 933 f.; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.2.3).

**5.4.4** Muss eine Person die Einkünfte aufgrund von bereits im Zeitpunkt der Zahlung bestehenden vertraglichen Leistungsverpflichtungen weiterleiten, ist ihr in diesen sogenannten "Weiterleitungsfällen" die Entscheidungsbefugnis abzusprechen. Auch eine rein tatsächliche Einschränkung der Entscheidungsbefugnis aufgrund einer faktischen Pflicht zur Weiterleitung kann dazu führen, dass eine Person über keine oder nur sehr begrenzte Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Verwendung der massgeblichen Einkünfte verfügt (BGE 141 II 447 E. 5.2.2; siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.2.4.1).

**5.4.5** Nicht jede Weiterleitungsverpflichtung bedeutet hingegen, dass der betroffenen Person die Nutzungsberechtigung abzusprechen ist. Eine schädliche Weiterleitung setzt in kausaler Hinsicht voraus, dass zwischen der Erzielung von Einkünften und der Pflicht zur Weiterleitung ein enger Zusammenhang oder Konnex bzw. eine gegenseitige Abhängigkeit besteht (vgl. BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 137). Hierzu muss zum einen die Erzielung von Einkünften von der Pflicht zu deren Weiterleitung abhängig sein (erste Abhängigkeit). Dies ist zu bejahen, wenn die Einkünfte nicht erzielt worden wären, sofern keine Pflicht zur Weiterleitung dieser Einkünfte bestanden hätte. Wären die Einkünfte demgegenüber auch ohne Pflicht zur Weiterleitung erzielt worden, liegt keine Abhängigkeit vor. Zum anderen muss die Pflicht zur Weiterleitung von Einkünften von der Erzielung dieser Einkünfte abhängen (zweite Abhängigkeit). Dies ist zu bejahen, wenn keine effektive Pflicht zur Weiterleitung besteht, sofern keine Einkünfte erzielt werden. Besteht eine effektive Pflicht zur Weiterleitung auch dann, wenn keine Einkünfte erzielt werden, liegt keine Abhängigkeit vor (BGE 141 II 447 E. 5.2.2; BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 139 ff., insb. S. 150; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. November 2016 E. 3.2.4.2).

Die zweite Abhängigkeit, wonach die Weiterleitung der vereinnahmten Beträge von deren Erzielung abhängen muss, soll insbesondere die sachgerechte Differenzierung in Konzernverhältnissen ermöglichen. Nicht jede Finanzierungstätigkeit im Konzern darf dazu führen, dass der finanzierten Gesellschaft per se die Nutzungsberechtigung – für durch andere Konzerngesellschaften finanzierte Ertragsquellen – abzusprechen ist. Problema-

tisch sind indessen diejenigen Konstellationen, in welchen die Gegenleistung für die Finanzierung abhängig davon zu erbringen ist, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Dividendenerträge vereinnahmt werden. Damit wird die Frage angesprochen, wer die mit den Aktiengeschäften verbundenen Risiken zu tragen hat (BGE 141 II 447 E. 5.3; BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 123 ff. und 146 ff., BAUMGARTNER, Baumgartner 2015, S. 933; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. November 2016 E. 3.2.4.2).

**5.4.6** Auch Anforderungen in quantitativer Hinsicht (Ausmass der Weiterleitung) sind bei der Beurteilung einer Weiterleitung relevant. Gemäss Bundesgericht kann – entgegen der Auffassung gewisser Autoren (vgl. BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 142 ff.; ROBERT DANON, Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 46) – die Nutzungsberechtigung nicht bereits bejaht werden, wenn der Ansässige nicht die uneingeschränkte Gesamtheit der von ihm aus dem Quellenstaat vereinnahmten Erträge an einen Nichtansässigen weiterüberträgt. Auch eine Weiterleitung von weniger als 100 % kann schädlich sein. Das gilt insbesondere dann, wenn ein kleiner, nicht weitergeleiteter Prozentsatz gerade als Vergütung oder Entlohnung für die Weiterleitung eingestuft werden muss (vgl. auch hier BGE 141 II 447 E. 5.2.4; Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.2.5).

**5.4.7** Das Bundesgericht hat in den angesprochenen Entscheiden die Frage (noch) offen gelassen, in welchem Verhältnis das Kriterium der Nutzungsberechtigung zu dem vom Bundesgericht ebenfalls als implizites Instrument zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen anerkannten Missbrauchsvorbehalt steht bzw. inwieweit auch das Kriterium der effektiven Nutzungsberechtigung der Missbrauchsabwehr dient (vgl. BGE 141 II 447 E. 4.5; Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.3).

Es hat hierzu aber ausgeführt, dass der Begriff der "effektiven Nutzungsberechtigung" dazu diene, die Intensität der Beziehung zwischen einem Steuersubjekt und einem Steuerobjekt zu beurteilen, gemäss dem Umfang der Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Verwendung der Einkünfte. Es gehe 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 solle verhindern, dass eine Person oder Gesellschaft mit nur beschränkten Befugnissen zwischengeschaltet werde, um in den Genuss der

Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens zu kommen (Urteil des BGer 2C\_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 4.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MATTHIAS ERICH VOCK, Kommentar-IStR, Vor Art. 10 – 12 N. 19, 45 f. und 57; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1426/2011 vom 20. Dezember 2016 E. 3.2.2).

Nach der in der Literatur vorherrschenden Meinung handelt es sich beim Konzept des „beneficial owners“ um eine Anspruchsvoraussetzung und nicht um eine Missbrauchsbestimmung (OESTERHELT/HEUBERGER, Kommentar-IStR, Art. 10 N. 22; BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 225; GEORG LUTZ, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Zürich 2000, S. 34). Baumgartner setzt hierbei voraus, dass die abkommensrechtliche Einkünftezurechnung und das Konzept des beneficial owners durch dieselbe im Ansässigkeitsstaat ansässige Person erfüllt werden müsse (vgl. BAUMGARTNER, Baumgartner 2010, S. 185). Unter dieser Prämisse kann seiner Auffassung durchaus gefolgt werden, denn insoweit handelt es sich bei der „effektiven Nutzungsberechtigung“ um ein kumulatives Attribut, das vom Antragssteller, der die Dividende vereinnahmt hat, zu erfüllen ist.

**5.4.8** Das schweizerische Steuersystem unterscheidet sowohl im Bereich der direkten Steuern wie auch im Bereich der Verrechnungssteuer zwischen der Gesellschaft und ihrem Inhaber. Die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen von den wirtschaftlich daran berechtigten natürlichen Personen wird ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des sog. Durchgriffs, durchbrochen. Dieser setzt Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen juristischer und dahinter stehender natürlicher Person voraus, und insbesondere dass die rechtliche Berufung auf die Selbständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient; es geht der Sache nach um eine missbräuchliche Verwendung der juristischen Person durch die sie beherrschende natürliche Person (BGE 132 III 489 E. 3.2 S. 493 mit Hinweisen). Das Umgekehrte gilt nicht: Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen (BGE 136 I 49 E. 5.4). Infolgedessen kann die wirtschaftlich berechtigte natürliche Person aus dem Konzept des Durchgriffs keine steuerrechtlichen Ansprüche ableiten. Dies gilt mit Bezug auf das Rückerstattungsverfahren insbesondere für

die Frage nach dem steuerrechtlichen Einkommenszufluss bzw. einer allfälligen transparenten Behandlung einer juristischen Person in einer anderen Rechtsordnung.

**5.4.9** Die vorstehenden Ausführungen zum Empfängerbegriff, zum Einkommenszufluss, zum anwendbaren Recht und zur effektiven Nutzungsberechtigung gelten entsprechend auch für Zinserträge gemäss Art. 11 DBA-A (vgl. Art. 2 DBA-A-Vereinbarung).

## **6.**

**6.1** Der in Österreich ansässige Einkommensempfänger hat die Erstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer grundsätzlich mit Formular R 84 schriftlich zu beantragen (Art. 9 Abs. 1 DBA-A-Vereinbarung). Der Antrag ist innerhalb dreier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden oder Zinsen fällig geworden sind, beim zuständigen österreichischen Finanzamt einzureichen (vgl. Art. 28 Abs. 3 DBA-A und Art. 9 Abs. 2 DBA-A-Vereinbarung).

**6.2** Das zuständige österreichische Finanzamt prüft, ob die in Art. 2 DBA-A-Vereinbarung angegebenen Voraussetzungen erfüllt sind und stellt nötigenfalls ergänzende Erhebungen an. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so bestätigt das zuständige österreichische Finanzamt dies auf der ersten und dritten Ausfertigung, die sie dem Bundesministerium für Finanzen zustellt. Auf der dritten Ausfertigung, bestätigt das Bundesministerium für Finanzen, gestützt auf die Bestätigung des zuständigen Finanzamtes, die Erstattungsberechtigung, und sendet diese Ausfertigung der ESTV zu (Art. 10 DBA-A-Vereinbarung).

**6.3** Die ESTV prüft den Antrag auf seine Berechtigung und seine Richtigkeit. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel holt sie direkt beim Antragsteller oder gegebenenfalls beim Bundesministerium für Finanzen ein. Sie entscheidet über die Durchführung der Erstattung (Art. 11 Abs. 1 DBA-A-Vereinbarung).

## **7.**

**7.1** Im vorliegenden Fall geht es um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf die beiden Anträge, je mit Formular 84, Nr. (...) im Betrag von Fr. 774'352.39 und Nr. (...) im Betrag von Fr. 258'254.80.

Gemäss Art. 10 DBA-A-Vereinbarung prüft zwar die österreichische Steuerbehörde vorab die Voraussetzungen für die Rückerstattung (E. 6.2), indessen steht der ESTV gestützt auf Art. 11 Abs. 1 DBA-A-Vereinbarung zu,

das Ergebnis einer eigenständigen Überprüfung zu unterziehen (E. 6.3). Die gleiche Kognition steht auch dem Bundesverwaltungsgericht zu (E. 2.1).

**7.2** Der Beschwerdeführer hat die beiden Rückerstattungsanträge form- und fristgerecht eingereicht (E. 6.1) und ist in Österreich ansässig (E. 5.2). Die Frage der Ansässigkeit beurteilt sich nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates (E. 5.2). Insoweit hat die Vorinstanz die Qualifikation der österreichischen Steuerbehörden zu Recht übernommen (vgl. E. 6.2 und 6.3).

Kern des vorliegenden Verfahrens bildet indessen die Frage, ob der Beschwerdeführer Empfänger der von der B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2009 bis 2012 (Fälligkeiten der Dividenden für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011) ausgerichteten Dividenden ist, ob diese ihm mithin zugeflossen sind und ob er daran effektiv nutzungsberechtigt ist. Des Weiteren stellt sich die Frage, ob der Beschwerdeführer auch die von der G.\_\_\_\_\_ im Depot der Bank (...) ausgewiesenen Vermögenserträge von schweizerischen börsenkotierten Gesellschaften und Bankzinsen vereinnahmt hat und daran effektiv nutzungsberechtigt ist. Die Frage des Zuflusses beurteilt sich nach dem Recht des Quellenstaates und damit im vorliegenden Fall nach schweizerischem Recht, diejenige der Nutzungsberechtigung nach der abkommensautonomen Auslegung, die durch die Behörden des Quellenstaates erfolgt (E. 5.3.9 und 5.4.1).

**7.3** Der Vollständigkeit halber ist vorab zu erwähnen, dass die vom Beschwerdeführer aufgezeigte bildliche Version der Gesellschaftsstruktur die verschiedenen treuhänderisch agierenden Personen und Gesellschaften unbeachtet lässt. Dies betrifft zum einen den effektiven Dividendenfluss von der C.\_\_\_\_\_ an die D.\_\_\_\_\_, der im massgeblichen Zeitraum gemäss den aktenkundigen Dividendenbestätigungen via M.\_\_\_\_\_ und via die L.\_\_\_\_\_ an die D.\_\_\_\_\_ erfolgte. Zum anderen betrifft es die Errichtung der liechtensteinischen Stiftung und die Bestellung des Stiftungsrates. Schliesslich hält die L.\_\_\_\_\_ gemäss der Sachdarstellung des Beschwerdeführers auch die G.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ treuhänderisch und führt deren Geschäfte. Darauf ist nachfolgend im Rahmen der „effektiven Nutzungsberechtigung“ zurückzukommen.

**7.4** Der Beschwerdeführer macht insgesamt geltend, ihm seien die Dividenden- und Zinserträge in den Jahren 2009 bis 2012 direkt zugeflossen,

weil der österreichische Fiskus diese Betreffnisse im Jahre 2012 im Rahmen einer Nachbesteuerung ihm zugerechnet und nachträglich einkommensbesteuert habe.

Der Beschwerdeführer hat keinerlei Dokumente zu den früheren bzw. korrigierten österreichischen Einkommensteuern eingereicht. Zumindest mit Bezug auf die vor der Nachveranlagung bereits definitiv veranlagten österreichischen Steuern hatten sowohl der Beschwerdeführer wie implizit auch die österreichische Steuerbehörde die Vermögenserträge nicht ihm persönlich zugerechnet und würde die Beurteilung mit der von der ESTV angewendeten Betrachtungsweise vorerst übereingestimmt haben. An eine allfällige nachträgliche Änderung der rechtlichen Qualifikation durch den Ansässigkeitsstaat ist der schweizerische Fiskus nicht gebunden (vgl. E. 5.3.8).

Doch selbst wenn im damaligen Zeitpunkt die österreichischen Steuern noch nicht definitiv verlangt gewesen wären, was zumindest für die Dividenden mit der Fälligkeit 2012 der Fall ist, beurteilt sich für den vorliegenden Fall die Frage, ob eine Dividende bzw. ein Bankzinsertrag vorliegt und wem dieser zugeflossen ist nach dem Recht des Quellenstaates und damit nach schweizerischem Recht (E. 5.3.5, 5.3.6 und 5.3.7).

**7.5** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er sei an den fraglichen Dividenden und Zinserträgen effektiv nutzungsberechtigt, weil ihm diese über verschiedene Stationen weitergeleitet worden seien. Insoweit behauptet der Beschwerdeführer sinngemäss, dass die fraglichen Vermögenserträge ihm bezahlt worden seien. Somit ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, inwieweit die Vermögenserträge tatsächlich geflossen sind.

**7.6** In sachverhaltlicher Hinsicht ist unbestritten und erstellt, dass die fraglichen Dividendenausschüttungen der B. \_\_\_\_\_ und der C. \_\_\_\_\_ über verschiedene Stufen an die G. \_\_\_\_\_ bezahlt worden sind. Ebenso ist belegmässig erstellt, dass das fragliche Depot bei der Bank (...) auf die G. \_\_\_\_\_ lautet. Strittig ist jedoch, ob die G. \_\_\_\_\_ ihrerseits Dividenden gesprochen oder die erhaltenen Beträge anderweitig weitergeleitet hat. Die G. \_\_\_\_\_ wird gemäss der vom Beschwerdeführer aufgezeigten Struktur zu 100 % von der I. \_\_\_\_\_, der liechtensteinischen Stiftung, gehalten.

Gemäss den aktenkundigen Jahresrechnungen 2009 bis 2011 hat die G.\_\_\_\_\_ die von der D.\_\_\_\_\_ mittels Cheques überwiesenen Zahlungen, die unstreitig die jeweiligen von der B.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ ausgerichteten Dividenden betrafen, erfolgswirksam verbucht. Ob auch die im Depot der Bank (...) ausgewiesenen Erträge bei der G.\_\_\_\_\_ erfolgswirksam verbucht worden sind, ist aus den eingereichten Ertragsrechnungen nicht direkt ersichtlich, wird aber seitens der Vorinstanz nicht bestritten. Auf der Aufwandseite der Ertragsrechnungen der G.\_\_\_\_\_ fehlen entsprechende Positionen in ähnlicher Höhe. Damit stellt sich die Frage, ob die vereinnahmten Vermögenserträge ihrerseits der Stiftung in Form einer gesprochenen, aber noch nicht bezahlten Dividende zugeflossen sind. Die Beschwerdeführerin behauptet wohl sinngemäss eine solche, wenn sie ausführt, bei der Position „Kto. 2201 Balance“ handle es sich um Fremdkapital.

Auf der Passivseite des „Balance Sheets“ der G.\_\_\_\_\_ werden jeweils nur die Positionen „Kto. 2201 Balance“ und „Profit“ ausgewiesen, wobei die Summe der im aktuellen Jahr ausgewiesenen Passiven im Folgejahr unter dem „Kto. 2201 Balance“ ausgewiesen wird. Die Details des „Kto. 2201 Balance“ sind nicht aktenkundig. Damit lässt sich allein aufgrund des jeweiligen Saldos des „Kto. 2201 Balance“ nicht erkennen, ob die Gesellschaft Dividenden gesprochen und in der Folge dem Aktionär gutgeschrieben hat oder ob es sich um Eigenkapital in der Form von Gewinnvorträgen handelt. Der Beschwerdeführer hat auch keine allfälligen Dividendenbeschlüsse eingereicht. Ebenso fehlen die Jahresrechnungen der L.\_\_\_\_\_ und der liechtensteinischen Stiftung, so dass die Tatsache, dass Dividenden gesprochen worden sind, unbewiesen bleibt. Ebensowenig ist ersichtlich, ob Darlehen an den Beschwerdeführer gewährt oder von ihm beglichen worden wären. Die Folgen der Beweislosigkeit hat er zu tragen (E. 2.4).

Diese Aussage gilt auch für die Vermögenserträge gemäss dem Depot bei der Bank (...).

Infolgedessen können dem Beschwerdeführer die fraglichen Vermögenserträge nicht als effektiv zugeflossen gelten. Letztlich stellt das auch der Beschwerdeführer nicht in Abrede.

**7.7** Der Beschwerdeführer macht vielmehr geltend, dass ihm die Vermögenserträge lediglich steuerlich zuzurechnen seien, weil die liechtensteinische Stiftung für die Belange der Rückerstattung als transparent zu gelten habe.

Hierzu ist festzuhalten, dass, selbst wenn der Beschwerdeführer die fraglichen Vermögenserträge in Österreich versteuert haben sollte, er aus diesem Umstand nichts zu seinen Gunsten ableiten könnte (E. 6.3 und 5.3.8), denn bei einer transparenten Betrachtung hätte die Stiftung ihrerseits die gesamten Erträge der G.\_\_\_\_\_ vorab vereinnahmen müssen. Eine effektive Vereinnahmung ist jedoch – wie vorstehend unter E. 7.6 ausgeführt wurde – nicht erstellt.

Nicht anderes ergäbe sich sodann, wenn der Beschwerdeführer geltend machen wollte, dass er über die L.\_\_\_\_\_ als Treuhänderin die G.\_\_\_\_\_ direkt kontrolliere, mithin die Stiftung ihm lediglich nachgelagert und damit ohne Belang wäre. Denn selbst wenn der Beschwerdeführer die G.\_\_\_\_\_ direkt kontrollierte, so wäre auch hierbei davon auszugehen, dass die strittigen Dividenden- und Zinserträge in der G.\_\_\_\_\_ einbehalten und nicht an ihn persönlich weitergeleitet worden sind. Damit könnten sie ihm – selbst bei Anerkennung eines Treuhandverhältnisses zwischen der L.\_\_\_\_\_ und ihm – nicht zugerechnet werden.

Gleiches gilt für die im Depot der Bank (...) ausgewiesenen Dividendenerträge und Bankzinsen, denn diese blieben bei der G.\_\_\_\_\_.

**7.8** Demzufolge bleibt nachfolgend der Eventualstandpunkt des Beschwerdeführers zu prüfen, mithin ob die durch die G.\_\_\_\_\_ vereinnahmten Dividendeneinkünfte und Zinserträge ihm lediglich steuerlich zuzurechnen wären, weil auch die G.\_\_\_\_\_ bzw. D.\_\_\_\_\_ (nicht aber die schweizerische Ausschüttungsgesellschaft) als transparent zu betrachten wären.

Der Beschwerdeführer macht in der Beschwerdeschrift hierzu geltend, dass die österreichischen Steuerbehörden auch die ausländischen Kapitalgesellschaften steuerlich als transparent qualifiziert hätten. Diese Behauptung wird einzig indirekt durch die Bestätigung des Finanzamtes Eisenstadt/Österreich gestützt, wonach der Beschwerdeführer an den Vermögenserträgen nutzungsberechtigt sei. Weitere Belege zur transparenten Besteuerung oder auch der pauschalen Steueranrechnung in Österreich sind nicht aktenkundig. Auf ergänzende Abklärungen diesbezüglich kann jedoch verzichtet werden, wie nachfolgend zu zeigen ist.



Bereits das DBA-A unterscheidet zwischen der Gesellschaft und ihrem Inhaber (vgl. E. 5.2). Auch das schweizerische Steuerrecht anerkennt sowohl für die Belange der Ertragssteuer wie auch für die Verrechnungssteuer juristische Personen grundsätzlich als eigenständige Rechtspersonen und Steuersubjekte. Dies gilt auch für ausländische juristische Personen. Damit bleibt unter diesem Gesichtspunkt kein Raum für eine transparente Betrachtung.

Der Effekt einer transparenten Betrachtung ergibt sich jedoch auch bei einem sog. steuerlichen Durchgriff. Dahinter verbirgt sich im vorliegenden Zusammenhang die Frage, ob ein Dividendenertrag bzw. Bankzinsen vorliegen, und von wem sie vereinnahmt wurden, was wiederum nach schweizerischem Recht beurteilt wird (E. 5.3.9, 5.4.1 und 5.4.9). Die Praxis des steuerlichen Durchgriffs ist dem schweizerischen Steuerrecht denn auch durchaus bekannt.

Der Beschwerdeführer führt hierzu aus, dass weder die D.\_\_\_\_\_ noch die G.\_\_\_\_\_ über eigenes Personal oder über eigene Büroräumlichkeiten verfügen würden. Demzufolge würden sämtliche Offshore-Aktiengesellschaften keine echte wirtschaftliche bzw. aktive Geschäftstätigkeit ausüben. Die Gesellschaften würden lediglich ein formelles Aktienkapital von GBP 2, ohne zusätzliche Kapitaleinlagen, aufweisen und würden sämtliche Erträge direkt als Verbindlichkeiten gegenüber dem Aktionär gutschreiben, was einer Vermischung von Vermögensrechten zwischen Anteilsinhaber und Unternehmen gleichkomme.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Private aus dem Konzept des steuerlichen Durchgriffs indes keine Rechte ableiten (E. 5.4.8). Dies gilt im vorliegenden Fall auch für den Beschwerdeführer.

**7.9** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Fälligkeiten 2009 bis 2012 zu Recht verweigert hat. Die Beschwerde ist abzuweisen.

## **8.**

**8.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 20'000.- festzusetzen sind, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG). Der Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen.

**8.2** Der unterliegende Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG; Art. 7

Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] je e contrario). Der Vorinstanz ist gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).*

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 20'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

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 Rechtschrift 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: