

BVGer A-5705/2024 vom 12. März 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-03-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5705_2024

FR: TAF A-5705/2024 du 12 mars 2025

IT: TAF A-5705/2024 del 12 marzo 2025

Regeste

Internationales Steuerrecht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Entscheide der ESTV betreffend die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen an ausländische Antragsteller (Art. 32 VGG e contrario, Art. 33 Bst. d VGG; vgl. Urteil des BVGer A-1951/2017 vom 22. August 2018 E. 1.1). Unzulässig ist eine Beschwerde jedoch gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache oder durch Beschwerde an eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. c-f VGG anfechtbar sind (Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG; Urteil des BVGer A-457/2017 vom 31. Januar 2018 E. 1.1).

E. 1.2.1

Das Bundesverwaltungsgericht prüft seine Zuständigkeit von Amtes wegen (Art. 7 Abs. 1 VwVG). Unter den Begriff der Zuständigkeit im Sinne von Art. 7 Abs. 1 VwVG fällt auch die funktionelle Zuständigkeit, mithin die Frage, welche Instanz im Rahmen eines Instanzenzuges zur Behandlung einer Beschwerde zuständig ist (Urteil des BVGer A-457/2017 vom 31. Januar 2018 E. 1.2; Thomas Flückiger, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 7 N. 14).

E. 1.2.2

Gemäss Art. 1 des Abkommens vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.43, nachfolgend: DBA CH-FL) gilt das Abkommen für Personen, die entweder in Liechtenstein oder in der Schweiz oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL definiert. Danach ist mit dem Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person», eine Person gemeint, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nicht umfasst sind Personen, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem

Staat steuerpflichtig sind. Die Beschwerdeführerin stützt ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche von der Schweiz erhoben wurde, auf das DBA CH-FL. Sie hat ihren Sitz in Liechtenstein, weshalb das Abkommen anwendbar ist.

E. 1.2.3

Gemäss Art. 10 Abs. 4 DBA CH-FL regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen, wie die in diesem Artikel genannten Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. Genauer in Bezug auf das innerstaatliche Verfahren ist dem Abkommen jedoch nicht zu entnehmen.

E. 1.2.4

Das am 1. Januar 2022 in Kraft getretene Bundesgesetz vom 18. Juni 2021 über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG, SR 672.2) regelt die Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere die Entlastung von der Verrechnungssteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. b StADG sowie Art. 24-27 StADG). Gemäss Art. 26 Abs. 2 StADG kann die antragsstellende Person im Zusammenhang mit der Entlastung von der Verrechnungssteuer einen Entscheid der ESTV verlangen. Ein Einspracheverfahren ist im StADG jedoch nicht vorgesehen (vgl. Urteil des BVGer A-4469/2020 vom 14. August 2023 E. 1.1.2). Zudem hat der Bundesrat für das DBA CH-FL keine Ausführungsverordnung erlassen, aus der sich Vorgaben für ein Einspracheverfahren ableiten liessen. Daraus folgt, dass vorliegend keine spezialgesetzliche Ausnahme vom Grundsatz besteht, wonach Verfügungen der Verwaltungsbehörden direkt vor dem Bundesverwaltungsgericht angefochten werden können (Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG). Somit ist die funktionelle Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts gegeben.

E. 1.3

Als Adressatin der Verfügung und durch sie beschwerte Person ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

E. 1.4

Gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerdeschrift die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift der Beschwerdeführerin oder ihres Vertreters zu enthalten. Verweise auf andere Eingaben und Schriftstücke im Rahmen einer Beschwerdeschrift sind allenfalls dann zulässig, wenn der Verweis zumindest so genau spezifiziert ist, dass er ein gegen die angefochtene Verfügung gerichtetes Vorbringen klar erkennen lässt oder sich auf eindeutig bezeichnete Teile der betreffenden Eingabe bezieht (André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022., Rz. 2.221). Die Begründung muss sich somit nicht einzig aus der Beschwerdeschrift ergeben (Seethaler/Portmann, Praxiskommentar VwVG, Art. 52 N. 70). Die Beschwerdeführerin verweist auf ihre bisherigen Eingaben und betrachtet diese als integralen Bestandteil ihrer Beschwerde (Beschwerde, S. 3, Rz. I. 8.). Aus dem pauschalen Verweis auf ihre Eingaben lässt sich nicht herleiten, inwiefern die Beschwerdeführerin die angefochtene Verfügung über ihre expliziten Rügen hinausgehend zusätzlich noch rügen will (für eine vergleichbare Konstellation vgl. Urteil des BVGer A-1347/2024 vom 19. November 2024 E. 2.2). Zudem sind nach Durchsicht der verwiesenen Eingaben keine zusätzlichen Argumente ersichtlich, die über die in der Beschwerde erhobenen Rügen hinausgehen. Insoweit ist darauf nicht weiter einzugehen und es sind ausschliesslich die in der Beschwerde selber vorgebrachten

Rügen zu prüfen.

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.1.1

Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111; nachfolgend: VRK) ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 144 II 130 E. 8.2.1, 143 II 136 E. 5.2.1, 139 II 404 E. 7.2.1). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (Bst. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (Bst. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (Bst. c). Insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses können als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden (vgl. Art. 32 VRK; vgl. Urteil des BVGer A-1951/2017 vom 22. August 2018 E. 3.2.4 m.w.H.). Die Auslegungsregeln der VRK kommen nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der *lex specialis* (zu letzterer vgl. BGE 133 V 233 E. 4.1).

E. 2.1.2

Art. 3 Abs. 2 DBA CH-FL erklärt, bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat habe, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordere (Matteotti/Krenger, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend: IStR-Kommentar], Art. 3 N. 66), jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staats über die Steuern zukomme, für die das Abkommen gelte. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-FL regelt nur die Auslegung jener Ausdrücke, die das Abkommen selbst verwendet aber nicht definiert. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-FL verhindert, dass ein Begriff «definitionslos» bleibt. Die Verweisung stammt aus der angloamerikanischen Vertragspraxis und mag ihre Erklärung im Absicherungsinteresse der Vertragsstaaten finden, ihrem Bestreben, die eigene Souveränität auch im Rahmen einer Abkommensbindung noch, soweit möglich, zu wahren (vgl. Urteil des BVGer A-1951/2017 vom 22. August 2018 E. 3.2.4 m.w.H.; Daniel Dürschmidt, in: Vogel/Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7. Aufl., München 2021, Art. 3 N. 100; Matteotti/Krenger, IStR-Kommentar, Art. 3 N. 69).

E. 2.2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben (Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG).

E. 2.2.2

Steuerbarer Ertrag von Obligationen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG) ist jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger, die sich nicht als Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt (Art. 14 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

E. 2.2.3

Die Verrechnungssteuer bezweckt im inländischen Verhältnis in erster Linie die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem Steuerehrlichen wird sie zurückerstattet (sog. Sicherungszweck; Urteil des BGer 2C_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.4; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird (BGE 141 II 447 E. 2.2; Urteile des BGer 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 E. 2.1, 2C_383/2013 vom 2. Oktober 2015 E. 2, je m.w.H.; statt vieler: Urteile des BVGer A-1951/2017 vom 22. August 2018 E. 3.1.3, A-457/2017 vom 31. Januar 2018 E. 3.2; Bauer-Balmelli/Fisler, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024, Art. 21 N. 55; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 28 Rz. 8).

E. 2.2.4.1

Nach Art. 10 Abs. 1 DBA CH-FL können Dividenden, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Gemäss Art. 10 Abs. 2 DBA CH-FL dürfen diese Dividenden jedoch auch im Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden. Die Steuer darf jedoch, wenn die zur Nutzung der Dividenden berechtigte Person im anderen Vertragsstaat ansässig ist, 15 % des Bruttobetragtes der Dividenden nicht übersteigen (sog. Sockelsteuer). Ungeachtet von Art. 10 Abs. 2 DBA CH-FL nimmt der Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, die Dividenden von der Besteuerung unter anderem aus, wenn die nutzungsberechtigte Person eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist und unmittelbar über mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während mindestens eines Jahres vor

der Zahlung der Dividenden verfügt (Art. 10 Abs. 3 Bst. a DBA CH-FL).

E. 2.2.4.2

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 die derart einbehaltene Steuer auf Antrag, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird (vgl. Oesterhelt/Oppliger, Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem DBA CH-FL, Referat, IFA [International Fiscal Association] Landesgruppe Liechtenstein vom 27. September 2018 (nachfolgend: Oesterhelt/Oppliger, Referat), Folie 5, https://www.ifa-fl.li/wp-content/uploads/2018/09/Rueckerstattung_der_Verrechnungssteuer_DBA_27092018.pdf).

E. 2.2.4.3

Damit ein Empfänger schweizerischer Dividenden gemäss Art. 10 DBA CH-FL Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für von ihm bezogene Dividenden hat, müssen vier Bedingungen erfüllt sein (vgl. Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 5.1): - Die Dividenden müssen dem Empfänger zugerechnet werden können (Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in: Steuer Revue [StR] 75/2020 [nachfolgend: Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung], S. 10). Da gegenüber dem Quellenstaat nachzuweisen ist, dass ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer besteht, obliegt es grundsätzlich dem Quellenstaat selbst, in Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 2 DBA CH-FL (vgl. E. 2.1.2) zu entscheiden, wem die betreffenden Einkünfte zuzurechnen sind (vgl. Urteil des BVGer A-1951/2017 vom 22. August 2018 E. 3.5.1). Somit ist die Frage der Zurechnung nicht abkommensautonom zu beurteilen, sondern nach dem Recht des Quellenstaates (vgl. Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 5.3.9 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_344/2018 vom 4. Februar 2020 E. 3.4.5]; Oesterhelt/Oppliger, Rückerstattung der Verrechnungssteuer, 2024 (nachfolgend: Rückerstattung VSt), S. 12 Rz. 1). - Der Empfänger schweizerischer Dividenden muss eine im Fürstentum Liechtenstein gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL ansässige Person sein. - Dem Empfänger schweizerischer Dividenden muss das Recht zur Nutzung an den Dividenden zustehen. - Es liegt kein Abkommensmissbrauch vor.

E. 2.3.1

Art. 49 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) sieht eine Gleichstellung vor von ausländischen juristischen Personen sowie nach Art. 11 DBG steuerpflichtigen, ausländischen Handelsgesellschaften und anderen ausländischen Personengemeinschaften mit den inländischen juristischen Personen, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Diese Qualifikationsanweisung findet vorwiegend auf solche juristische Personen Anwendung, die in der Schweiz steuerpflichtig sind. Art. 49 Abs. 3 DBG ist jedoch auch dann anwendbar, wenn zwar keine Steuerpflicht in der Schweiz besteht, aber die Zuordnung zu einer inländischen Rechtsform aus anderen Gründen notwendig ist, z.B. bei der Frage, ob Dividendenertrag oder direkt zurechenbares Einkommen besteht (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 49 N. 37 ff.). Der sogenannte Typenvergleich nach Art. 49 Abs. 3 DBG ist zudem im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Rückforderung von Verrechnungssteuern vorzunehmen (Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt mit geteiltem oder ungeteiltem Kapital, in:

zsis) 1/2020, Rz. 16).

E. 2.3.2

Für die Qualifikation einer ausländischen juristischen Person sieht Art. 49 Abs. 3 DBG zwei Zuordnungskriterien vor; das Kriterium der Rechtsform («rechtlich») und das Kriterium der effektiven Struktur («tatsächlich»). Zunächst ist beim Kriterium der Rechtsform zu fragen, ob ein «Gebilde» im Ausland als juristische Person anerkannt wird. Das Schweizerische Internationale Privatrecht basiert dabei auf der Inkorporationstheorie (Art. 154 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG, SR 291]), die auch für das Steuerrecht relevant ist (Peter Locher et al., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2022, Art. 49 N. 25). Nach dieser Theorie werden ausländische Entitäten in der Schweiz als Steuersubjekte anerkannt, wenn ihnen das Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, Rechtspersönlichkeit verleiht (statt vieler: BGE 138 III 714 E. 3.3.4). Erst nach Klärung der Rechtspersönlichkeit muss entschieden werden, welcher Rechtsform einer schweizerischen juristischen Person dieser ausländischer Rechtsträger gleichzustellen ist (Locher et al., a.a.O., Art. 49 N. 24 f.). Dabei sind die gesetzlichen Eigenschaften der ausländischen Rechtsformen mit jenen inländischer zu vergleichen (Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.4.1) Das Kriterium der effektiven Struktur bezieht sich dagegen auf die wirtschaftliche Erscheinungsform (Locher et al., a.a.O., Art. 49 N. 35) und damit auf die tatsächliche Ausgestaltung und Aktivität der ausländischen Rechtsform (Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.4.1).

E. 2.3.3

Laut Bundesgericht ist bei Vorliegen einer ausländischen juristischen Person (in Abgrenzung zu ausländischen Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit) vorrangig das Kriterium der Rechtsform anzuwenden. Bei Fehlen der Rechtspersönlichkeit scheint demgegenüber das Kriterium der effektiven Struktur am besten dafür geeignet, um festzustellen, welcher schweizerischen Rechtsperson eine ausländische Person ohne Rechtspersönlichkeit am ähnlichsten ist. Dieser Ansatz sollte jedoch nicht starr interpretiert werden. So ist zwar bei einer ausländischen Einheit, die über Rechtspersönlichkeit verfügt, grundsätzlich die Rechtsform entscheidend. Dennoch muss geprüft werden, ob das Kriterium der tatsächlichen Struktur zu einem anderen Ergebnis führen könnte. Im Fall einer deutlichen Diskrepanz gilt es in jedem Einzelfall die Lösung anzustreben, welche die ausländische Person mit der schweizerischen juristischen Person gleichsetzt, der sie am nächsten kommt (Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.4.2).

E. 2.4.1

Wie in der Schweiz sind Stiftungen nach Art. 552 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts vom 20. Januar 1926 (PGR, LR 216.0) juristische Personen und führen zu einer rechtlichen Verselbständigung des Stiftungsvermögens. Das liechtensteinische Stiftungsrecht lässt dem Stifter bzw. der Stifterin im Gegensatz zum Schweizer Recht jedoch einen grossen Ausgestaltungsspielraum. Namentlich kann sich der Stifter oder die Stifterin verschiedene Möglichkeiten der Einflussnahme bis hin zum Widerruf der Stiftung vorbehalten (Botschaft des Bundesrates vom 28. Oktober 2015 zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein und zu seiner Umsetzung [Änderung des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung] {nachfolgend: Botschaft

DBA CH-FL}, BBl 2015 7831, 7837).

E. 2.4.2.1

(Familien-)Stiftungen des liechtensteinischen Rechts kommt gemäss Bundesgericht von Gesetzes wegen Rechtspersönlichkeit zu; sie sind zivilrechtlich (Art. 13 ff. und Art. 150 Abs. 1 i.V.m. Art. 154 Abs. 1 IPRG) und steuerrechtlich anzuerkennen (Art. 49 Abs. 3 DBG; Urteile des BGer 2C_527/2022 vom 24. November E. 4.3, 2C_711/2012, 2C_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 4.1).

E. 2.4.2.2

Nichtsdestotrotz kommt eine transparente Behandlung einer Stiftung in Betracht und sind ihre Vermögenswerte der sie wirtschaftlich beherrschenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn eine sogenannte «kontrollierte Stiftung» vorliegt. Bei einer kontrollierten Stiftung hat der Stifter massgeblichen Einfluss auf die Existenz und/oder Tätigkeit der Stiftung und verfügt weiterhin über das Stiftungsvermögen. Diese Kontrolle kann sich gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts aus einem statutarischen Widerrufsrecht sowie der Kontrolle des Stiftungsrats ergeben oder aus weiteren Umständen, die auf eine faktische oder rechtliche Kontrolle über die Stiftung hindeuten (Urteile des BGer 2C_527/2022 vom 24. November 2022 E. 4.5, 2C_700/2022 vom 25. November 2022 E. 9.3). Wichtige Indizien, welche für eine kontrollierte Stiftung sprechen sind die folgenden (vgl. Oesterhelt/Oppliger, Referat, Folie 16, Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 11, Peter Fröhlich, Die kontrollierte Stiftung - Rechtssicherheit und Realität!, in: StR 72/2017, S. 276 ff. m.H.a. die kantonale Rechtsprechung): - Statutarischer Vorbehalt des Widerrufs der Stiftungserklärung, der Auflösung der Stiftung oder der jederzeitigen Abänderungsmöglichkeit der Stiftungsdokumente durch den Stifter; - Stifter ist Erstbegünstigter oder allenfalls Letztbegünstigter; - Nennung der Begünstigten und klare Festlegung von Bezugsrechten an Stiftungsvermögen und -ertrag; - Personenidentität zwischen Stifter, Stiftungsrat und Begünstigten; - Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat.

E. 2.4.2.3

Die in Erwägung 2.4.2.2 genannten Indizien sind annähernd deckungsgleich mit den nachfolgend aufgeführten Kriterien zur Ansässigkeit nach Ziffer 2 Bst. a iii) des Protokolls zu Art. 4 DBA CH-FL (Oesterhelt/Oppliger, Rückerstattung VSt, S. 17 Rz. 22, Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 15).

E. 2.4.2.4

Für liechtensteinische Stiftungen mit Stiftern oder Begünstigten in der Schweiz legt Ziffer 2 Bst. a iii) des Protokolls zu Art. 4 DBA CH-FL Anforderungen für die Anerkennung als ansässige Person in Liechtenstein fest. Grundsätzlich soll eine solche liechtensteinische Stiftung, die in Liechtenstein der Ertragssteuer (und nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer, wie z.B. Privatvermögensstrukturen) unterliegt, nur als in Liechtenstein ansässig und damit abkommensberechtigt sein, sofern weder der Stifter noch ein Begünstigter noch eine diesen nahestehende Person faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus verfügen kann. Die Beurteilung erfolgt im Einzelfall unter Würdigung sämtlicher Umstände. Im Protokoll wurden vier Kriterien definiert, welche kumulativ erfüllt sein müssen, damit eine liechtensteinische Stiftung als ansässig im Sinne des Abkommens qualifiziert: - Der Stifter hat sich in den Errichtungsdokumenten der Stiftung kein Widerrufsrecht vorbehalten (Die Stiftung ist

unwiderruflich). - Der Stifter hat sich in den Errichtungsdokumenten kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente (z.B. Stiftungsurkunde [Statut] und/oder Stiftungszusatzurkunde [Beistatut]) vorbehalten (Der Stifter hat kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente). - Weder der Stifter noch eine ihm nahestehende Person verfügen über ein Weisungsrecht im Sinne eines bestimmenden Einflusses im oder gegenüber dem Stiftungsrat. - Die Begünstigten haben keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung (Das Rechtsverhältnis zwischen den Begünstigten und der Stiftung hat keinen nutzniessungsähnlichen Charakter). Die vorerwähnten Kriterien gelten für die Frage der Ansässigkeit einer Stiftung nur für solche Stiftungen, deren Stifter oder Begünstigte in der Schweiz ansässig sind (vgl. Verständigungsvereinbarung vom 18. Mai 2016 zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz betreffend der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens). Im Gegensatz dazu sind gemäss der Lehre die vorgenannten Kriterien in Bezug auf die Frage der Zurechnung der Einkünfte nicht nur für Stifter und Begünstigte mit Ansässigkeit in der Schweiz, sondern auch für jene mit Ansässigkeit im Ausland relevant (Oesterhelt/Oppliger, Rückerstattung VSt, S. 17 Rz. 22).

E. 2.5.1

Die liechtensteinische Anstalt ist in den Art. 534 ff. PGR geregelt und wird als rechtlich verselbstständigtes und organisiertes, dauernden wirtschaftlichen oder anderen Zwecken gewidmetes, ins Handelsregister als Anstaltsregister eingetragenes Unternehmen definiert, das über eigene sachliche und gegebenenfalls persönliche Mittel verfügt und nicht dem öffentlichen Recht untersteht (vgl. Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.4.3).

E. 2.5.2

Die liechtensteinische Anstalt ist dem schweizerischen Recht nicht bekannt. Zur Bestimmung, welcher schweizerischen Rechtsform sie am ehesten entspricht (vgl. E. 2.3.2) unterscheidet das Bundesgericht dabei im Rahmen des Typenvergleichs nach Art. 49 Abs. 3 DBG zwischen einer «stiftungsähnlichen» und einer «körperschaftsähnlichen» Anstalt (BGE 107 Ib 309 E. 3c; Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.6). Dient eine Anstalt dem Gründer zur rechtlichen Verselbständigung von Vermögen, so lässt sie sich laut Bundesgericht nicht einer Kapitalgesellschaft gleichstellen, da ihr das wesentliche Merkmal korporativer Willensbildung fehlt, das die Verfolgung eines Zweckes unabhängig vom Willen des Gründers gewährleistet. Für die Freiheit in der inneren Organisation der Anstalt und für deren Abhängigkeit vom Gründer ist laut Bundesgericht der Umstand bedeutsam, ob das Anstaltskapital in Anteile zerlegt ist oder nicht. Bei einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteilten Kapital fehlt es an einem selbstständigen Organ zur korporativen Willensbildung, weshalb eine solche Anstalt als stiftungsähnlich und nicht als körperschaftsähnlich zu qualifizieren ist (BGE 107 Ib 309 E. 3c; Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.6 kritisch zu dieser Rechtsprechung: Roger Krapf et al., Richtungswechsel bei steuerrechtlicher Qualifikation liechtensteinischer Anstalten, in: Expert Focus [EF] 9/19, S. 680 ff., Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 10, Andreas Rudolf et al., Die körperschaftsähnliche Anstalt nach liechtensteinischem Recht, in: EF 12/19, S. 1021, Widrig/Meyer, a.a.O., Rz. 22 ff., Markus G. Koch et al., Liechtensteinische Anstalt - Qualifikation und Besteuerung in der Schweiz [Teil 2], in: EF 4/23, S. 120 ff., Roger Krapf et al., Ansässigkeit liechtensteinischer Strukturen unter dem DBA Schweiz-Liechtenstein, in: EF 6-7/17, S. 432 f., die allesamt weitere Kriterien nennen, die bei der Qualifikation einer Anstalt als stiftungsähnlich oder körperschaftsähnlich

herangezogen werden müssten). In die gleiche Richtung geht die Botschaft zum DBA CH-FL, die von einer stiftungsähnlichen Anstalt ausgeht, wenn keine Anteilsrechte vorhanden sind (Botschaft DBA CH-FL, BBl 2015 7831, 7837).

E. 2.5.3.1

Die Rechtsform der liechtensteinischen Anstalt besitzt nach liechtensteinischem Privatrecht Rechtspersönlichkeit, ist jedoch dem schweizerischen Recht nicht bekannt. Aufgrund der Inkorporationstheorie (vgl. E. 2.3.2) wird sie in der Schweiz dennoch zivil- und steuerrechtlich grundsätzlich als Rechtssubjekt anerkannt (vgl. Urteile des BGR 2C_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.2, 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 1.3, 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.1).

E. 2.5.3.2

Wie bei der Stiftung kann eine Anstalt steuerrechtlich transparent behandelt und ein Durchgriff auf den Errichter erfolgen, wenn sich der Errichter die massgebende Einflussnahme auf Existenz und Tätigkeit der Anstalt sichert und demzufolge die Anstalt nicht seinem im Reglement festgelegten ursprünglichen Willen verhaftet ist, sondern seinem aktuellen Willen unterliegt (sog. kontrollierte Anstalt; vgl. Urteil des BGR 2C_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.2 m.H.a. Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 4 ff., Fröhlich, a.a.O., S. 275 f.).

E. 2.5.3.3

Gemäss Ziffer 2 Bst. a iii) des Protokolls zu Art. 4 DBA CH-FL gelten die Kriterien für die Ansässigkeit liechtensteinischer Stiftungen mit Stiftern oder Begünstigten in der Schweiz (vgl. E. 2.4.2.4) für stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalten analog. Demnach sind bei stiftungsähnlichen Anstalten diese Kriterien auch für die Frage der Zurechnung der Einkünfte bzw. für die Beurteilung, ob eine kontrollierte Anstalt vorliegt und somit eine transparente Behandlung erfolgen muss, entsprechend anwendbar. Dies gilt sowohl für Errichter und Begünstigte in der Schweiz als auch im Ausland (vgl. E. 2.4.2.4 in fine).

E. 3.1

Vorliegend gliedert sich die Beschwerdeführerin in die nachfolgende Struktur ein: X. _____ (verstorben am [...], wohnhaft gewesen in Südafrika) war Stifter und Erstbegünstigter der Stiftung B. _____ mit Sitz in Vaduz, Liechtenstein. Weitere Erstbegünstigte dieser Stiftung sind seine Söhne (...) (wohnhaft in Peru). Diese Stiftung ist Gründerrechtsinhaberin und einzige Begünstigte der Beschwerdeführerin mit Sitz in Vaduz. Weiter hält die Beschwerdeführerin 100 % der Anteile an C. _____ SA und 17,5 % der Anteile an D. _____ SA, beide mit Sitz in der Schweiz. Die beiden letztgenannten Unternehmen haben in den Jahren 2017, 2018 und 2019 eine Bruttodividende von jeweils Fr. 38'850.-- bzw. Fr. 225'000.-- an die Beschwerdeführerin ausgeschüttet. Strittig und zu prüfen ist, aufgrund welcher Rechtsgrundlage die Qualifikation der Beschwerdeführerin als dem schweizerischen Recht unbekannt liechtensteinische Anstalt vorzunehmen ist (E. 3.2). Nach Klärung dieser Frage ist zu eruieren, ob die Beschwerdeführerin als Anstalt stiftungsähnlich oder körperschaftlich ausgestaltet ist (E. 3.3). Abschliessend gilt es zu bestimmen, ob die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Verrechnungssteuer für die von der C. _____ SA und der D. _____ SA ausbezahlten Dividenden als rückerstattungsberechtigt angesehen werden kann. Dies wäre nicht der Fall, wenn die Beschwerdeführerin transparent zu betrachten wäre (E. 3.4).

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin argumentiert, die beiden im angefochtenen Entscheid angeführten Bundesgerichtsurteile (BGE 107 Ib 309 und Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019) zum Typenvergleich nach Art. 49 DBG betreffen die direkte Bundessteuer und nicht die Verrechnungssteuer. Eine analoge Anwendung dieser Rechtsprechung sei aufgrund unterschiedlicher Rechtsgrundlagen nicht gerechtfertigt. Insbesondere kenne das VStG keine explizite Regelung zur Qualifikation ausländischer juristischer Personen. Für den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch juristische Personen im Ausland sei ausschliesslich eine entsprechende Regelung in einem DBA massgebend (Beschwerde, S. 7 f., Rz. II. 2.5). Die Beschwerdeführerin erläutert, die Vorinstanz berücksichtige lediglich die Rechtslage vor Inkrafttreten des geltenden DBA CH-FL am 22. Dezember 2016. Da im vorliegenden Fall jedoch die Steuerperioden 2017 bis 2019 betroffen seien, sei die Rechtslage nach Inkrafttreten des DBA CH-FL massgebend. Folglich seien primär die Bestimmungen des DBA CH-FL für die Beurteilung anzuwenden. Gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA CH-FL sei die Besteuerung von Dividenden bei massgeblichen Beteiligungen im Quellenstaat ausgeschlossen, wenn diese an Gesellschaften im anderen Vertragsstaat gezahlt würden. Der Begriff «Gesellschaft» sei in Art. 3 Abs. 1 Bst. d DBA CH-FL definiert und umfasse juristische Personen oder gleichgestellte Rechtsträger (Beschwerde, S. 8, Rz. II. 2.6). Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, der Begriff «stiftungsähnliche Anstalt» werde lediglich im Protokoll, Ziff. 2, des DBA CH-FL erwähnt. Diese Bestimmung besage, dass auf stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten die Transparenzkriterien wie bei Stiftungen anzuwenden seien. Körperschaftlich ausgestaltete Anstalten fielen jedoch nicht unter diese Protokollbestimmungen. Die Auslegung der Begriffe in einem DBA erfolge grundsätzlich abkommensautonom. Eine Auslegung anhand des nationalen Steuerrechts komme nur dann in Betracht, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordere. Es könne deshalb nicht auf die Auslegung von Art. 49 Abs. 3 DBG zurückgegriffen werden (Beschwerde, S. 8, Rz. II. 2.7). Weiter legt die Beschwerdeführerin dar, dass der Begriff «stiftungsähnliche Anstalt» aus der liechtensteinischen Rechtspraxis stamme und eine Anstalt ohne Gründerrechte und mit einem definierten Begünstigtenkreis bezeichne. Körperschaftsähnliche Anstalten seien solche, die Gründerrechte besäßen und keinen definierten Begünstigtenkreis hätten, deren Anstaltskapital aber nicht notwendigerweise in Anteile zerlegt zu sein brauche und zumeist auch nicht sei. Letzteres treffe auf die Beschwerdeführerin zu (Beschwerde, S. 8 f., Rz. II. 2.8). Im internationalen Vergleich werde diese durch die liechtensteinische Rechtspraxis vorgenommene Abgrenzung zwischen stiftungsähnlichen und körperschaftsähnlichen Anstalten weitgehend anerkannt (so zum Beispiel in Deutschland und Österreich), während die schweizerische Praxis, auch körperschaftsähnliche Anstalten als stiftungsähnlich zu qualifizieren, singular sei (Beschwerde, S. 9, Rz. II. 2.9). Abschliessend betont die Beschwerdeführerin, dass der Begriff «stiftungsähnliche Anstalt» abkommensautonom anhand der internationalen Konventionen und nicht anhand der schweizerischen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer auszulegen sei. Daraus folge, dass sie (die Beschwerdeführerin) als körperschaftsähnlich zu qualifizieren und Ziffer 2 des Protokolls zum DBA CH-FL nicht anwendbar sei (Beschwerde, S. 9, Rz. II. 2.10).

E. 3.2.2

Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, der Typenvergleich sei gestützt auf das schweizerische Steuerrecht, somit nach Art. 49 Abs. 3 DBG vorzunehmen. Die Vorinstanz

leitet dies aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ab, wonach die Zurechnung der Einkünfte nach dem Steuerrecht des Quellenstaats entscheidend sei. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sei der Begriff «stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalt» daher nicht abkommensautonom auszulegen. Die von der Beschwerdeführerin angeführte internationale Praxis, sei für den vorliegenden Fall nicht relevant (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 3, Rz. 3.8). Das Verrechnungssteuergesetz enthalte - so die Vorinstanz weiter - keine vergleichbare Bestimmung wie Art. 49 Abs. 3 DBG, weshalb sie die direktsteuerliche Rechtsprechung herangezogen habe (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 4, Rz. 3.9.1). Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die direktsteuerliche Rechtsprechung nicht herangezogen werden könne. Sie halte die analoge Anwendung der direktsteuerlichen Praxis auf die Verrechnungssteuer für gerechtfertigt, da beide Bereiche dieselbe Fragestellung betreffen würde. Es gehe in den bundesgerichtlichen Fällen - wie auch im vorliegenden Fall - um die steuerliche Qualifikation einer liechtensteinischen Anstalt als Stiftung oder Kapitalgesellschaft. Diese Frage würde unabhängig von den spezifischen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer oder des Verrechnungssteuergesetzes beurteilt, weshalb der Verweis auf unterschiedliche Rechtsgrundlagen unbeachtlich sei (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 4, Rz. 3.9.2). Deshalb sei der Typenvergleich anhand der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu liechtensteinischen Anstalten vorzunehmen, auch wenn diese bislang nur direktsteuerliche Fälle behandelte (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 4, Rz. 3.10).

E. 3.2.3

Die Frage, welcher schweizerischen Rechtsform die Beschwerdeführerin als liechtensteinische Anstalt am ähnlichsten ist (Typenvergleich), kann nicht losgelöst von der anschliessenden Frage der Zurechenbarkeit der Einkünfte geklärt werden. Da letztere Frage wie auch die Frage, was als Dividende zu qualifizieren ist, sich nach dem Recht des Quellenstaats beurteilt (vgl. Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 5.3.4 und 5.3.9 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_3444/2018 vom 4. Februar 2020]; vgl. E. 2.2.4.3 erster Spiegelstrich), erfolgt auch der Typenvergleich nach dem Recht des Quellenstaats. In diesem Zusammenhang legt die Vorinstanz für die Bestimmung der anzuwendenden schweizerischen Rechtsgrundlage zutreffend dar, dass der Typenvergleich unabhängig von den spezifischen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer oder des Verrechnungssteuergesetzes vorgenommen wird. Die direktsteuerliche Praxis zu Art. 49 Abs. 3 DBG kann für den Typenvergleich übernommen werden. Dies ist insbesondere auch vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass die Verrechnungssteuer primär als Sicherungsinstrument für die direkten Steuern dient (vgl. E. 2.2.3; vgl. Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 12, Oesterhelt/Opel, Trusts und Stiftungen, in: Stocker/ Oesterhelt [Hrsg.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 12 S. 163 Rz. 61, Widrig/Meyer, a.a.O., Rz. 16). Daher stehen die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen einer steuerartenübergreifenden Vornahme des Typenvergleichs nicht entgegen. Die Qualifikation der ausländischen juristischen Person im Rahmen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat vorliegend nach Schweizer Recht in Analogie zur direktsteuerlichen Praxis zu erfolgen.

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführerin führt aus, selbst wenn angenommen würde, dass die besagten Bundesgerichtsentscheide und Art. 49 Abs. 3 DBG analog anzuwenden seien - was ausdrücklich bestritten werde -, sei sie nicht als «stiftungsähnlich ausgestaltet» zu

qualifizieren. Nach Art. 49 Abs. 3 DBG würden ausländische juristische Personen den inländischen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten seien, basierend auf einer Gesamtwürdigung der Gegebenheiten. In der Fachliteratur werde die gegenwärtige Praxis der Vorinstanz überwiegend kritisch betrachtet und auf umfassende Kriterien wie das Haftungsregime, die Entstehung, die Kompetenzen der obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane, die Gewinn- und Verlustverteilung, die Beschlussfassung die Übertragung der Mitwirkungs- und Vermögensrechte, die Kapitalstruktur und die wirtschaftlich Berechtigten verwiesen, die bei der Qualifikation einer liechtensteinischen Anstalt als «körperschaftsähnliche» oder «stiftungsähnlich» heranzuziehen seien (Beschwerde, S. 9 f., Rz. II. 2.11). Die Beschwerdeführerin betont, dass das alte liechtensteinische Anstaltsrecht, auf das sich die Vorinstanz stütze, durch wesentliche rechtliche Anpassungen seit 1980 überholt sei. Die Beschwerdeführerin führte diverse rechtliche Anpassungen an, wie etwa dass die Anstalt erst mit Eintragung in das Handelsregister entstehe, Gründerrechte explizit kodifiziert wurden, die Inhaber der Gründerrechte das oberste Organ der Anstalt bilden und die Inhaber der Gründerrechte im Zweifel selbst als Träger der vermögensmässigen Rechte der Anstalt zu gelten haben. Diese Änderungen hätten die Anstalt stärker an Körperschaften angeglichen (Beschwerde, S. 10 f., Rz. II. 2.12). Darüber hinaus hebt die Beschwerdeführerin Ähnlichkeiten zwischen der liechtensteinischen Anstalt bzw. der Beschwerdeführerin und einer schweizerischen Körperschaft hervor. Dazu zähle insbesondere die Möglichkeit, den Verwaltungsrat durch den Inhaber der Gründerrechte abuberufen - eine Option, die das dispositive schweizerische Stiftungsrecht nicht vorsehe (Beschwerde, S. 11 f., Rz. II. 2.14). Weitere Parallelen seien die auf das Vermögen der Anstalt beschränkte Haftung (Beschwerde, S. 12, Rz. II. 2.15), die Erlangung der Rechtspersönlichkeit erst mit der Eintragung ins Handelsregister (Beschwerde, S. 12, Rz. II. 2.16) sowie die Stellung der Inhaberin der Gründerrechte als oberstes Organ - im Gegensatz zum Schweizer Stiftungsrecht, wo das Stiftungsorgan als «oberstes Organ» fungiere und kein eigenständiges Willensbildungsorgan existiere. Zudem führt die Beschwerdeführerin an, dass die Inhaberin der Gründerrechte den Zweck und die Statuten ändern könne (Beschwerde, S. 12, Rz. II. 2.17) und dass die Verwaltung der Beschwerdeführerin über ähnliche Kompetenzen verfüge wie der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft oder die Geschäftsführung einer GmbH (Beschwerde, S. 12 f., Rz. II. 2.18). Ferner entscheide nicht der Verwaltungsrat, sondern die Inhaberin der Gründerrechte über die Verwendung des Anstaltsgewinns (Beschwerde, S. 13, Rz. II. 2.5). Schliesslich seien die Gründerrechte übertragbar (Beschwerde, S. 13, Rz. II. 2.20). Die Beschwerdeführerin argumentiert weiter, ihre Kapitalstruktur lasse keine Rückschlüsse auf eine angebliche «Stiftungsähnlichkeit» zu, da ungeteiltes Kapital auch bei schweizerischen GmbHs und AGs möglich sei. Bezüglich der Aktiengesellschaft als Grundtyp der Körperschaft wird angeführt, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 107 Ib 309 auf der Rechtslage vor der Aktienrechtsrevision von 2008 und der Anpassung von Art. 625 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) beruhe. Seit dieser Revision sei es möglich, eine Aktiengesellschaft durch nur einen Aktionär zu gründen. Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass auch in einem solchen - mittlerweile in der Praxis häufig vorkommenden - Fall nicht von einem «geteilten Kapital» der sogenannten «Einmann-AG» gesprochen werden könne (Beschwerde, S. 13 f., Rz. II. 2.21). Mit der Versammlung der Gründerrechtsinhaber bestehe ein oberstes, unabhängiges willensbildendes Organ. Dieses Organ, das derzeit aus der Stiftung B._____ bestehe, spricht nach Ansicht der Beschwerdeführerin gerade für ihre korporative Natur

(Beschwerde, S. 14 f., Rz. II. 2.22). Auch schweizerische Körperschaften wie AGs und GmbHs würden dem aktuellen Willen ihrer Aktionäre oder Gesellschafter unterliegen, die etwa den Gesellschaftszweck ändern oder die Gesellschaft auflösen könnten. Eine schweizerische Stiftung hingegen sei durch die Verselbständigung des Vermögens und die Loslösung vom aktuellen Willen des Stifters charakterisiert. Dies unterscheide eine Stiftung wesentlich von der Beschwerdeführerin, bei der eine solche Verselbständigung nicht vorliege (Beschwerde, S. 15, Rz. II. 2.22).

E. 3.3.2

Laut der Vorinstanz ermöglicht das liechtensteinische Anstaltsrecht eine flexible Ausgestaltung von Anstalten; diese können körperschaftlich oder stiftungsähnlich ausgestaltet sein. Gemäss Art. 551 PGR fänden auf Familienanstalten ohne Mitglieder die Vorschriften über die Familienstiftungen Anwendung. Die Vorinstanz führt weitere Regeln der liechtensteinischen Verwaltungspraxis auf, die für die Abgrenzung von stiftungsähnlichen und körperschaftsähnlichen Anstalten entwickelt worden seien (Verfügung der Vorinstanz, S. 8 f., Rz. 2.2). Weiter vertritt die Vorinstanz den Standpunkt, dass beim Typenvergleich Anstalten mit ungeteiltem Kapital aufgrund ihrer Konzeption laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 107 Ib 309 sowie Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019) eher einer Stiftung als einer Kapitalgesellschaft ähneln würden. Diene eine Anstalt der rechtlichen Verselbständigung von Vermögen, lasse sie sich nicht als Kapitalgesellschaft einstufen, da ihr die korporative Willensbildung fehle. Es gelte jedoch, die tatsächliche Struktur zu prüfen, und bei gegenteiligem Ergebnis sei eine Einzelfallwürdigung erforderlich (Verfügung der Vorinstanz, S. 9, Rz. 2.3). Somit stelle das Bundesgericht für die steuerliche Qualifikation einer Anstalt stark darauf ab, ob deren Kapital in Anteile zerlegt sei (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 5, Rz. 3.10.3). Im Fall der Beschwerdeführerin sei unbestritten, dass das Kapital nicht in Anteile zerlegt sei. Gestützt auf die Rechtsprechung sei die Anstalt daher als stiftungsähnlich einzustufen. Auch die effektive Struktur führe zu keinem anderen Ergebnis, da eine Stiftung nicht nur ideelle, sondern auch wirtschaftliche Zwecke verfolgen könne. Das Bundesgericht habe zudem keine weitergehende Prüfung vorgenommen, wie dies die Beschwerdeführerin verlange (Vernehmlassung der Vorinstanz, S. 5, Rz. 3.10.4).

E. 3.3.3

Für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist die liechtensteinische Anstalt nach Art. 49 Abs. 3 DBG anhand zweier Zuordnungskriterien zu qualifizieren: das Kriterium der Rechtsform und das Kriterium der effektiven Struktur (vgl. E. 2.3.2). Obwohl die Beschwerdeführerin, sollten die Statuten dies vorsehen, in Anteile zerlegt werden könnte, ist dies gemäss Art. 3 ihrer Statuten unbestrittenermassen nicht geschehen. Dadurch, dass ihr Kapital nicht in Anteile zerlegt ist, ist sie laut höchstrichterlicher Rechtsprechung einer Stiftung ähnlicher als einer Kapitalgesellschaft (vgl. E 2.5.2). Die Beschwerdeführerin verweist unter Bezugnahme auf verschiedene Literaturstellen auf weitere Kriterien der Rechtsform des ausländischen Rechtsträgers, die für die Abgrenzung zwischen Stiftung und Kapitalgesellschaft herangezogen werden sollten. Selbst wenn sich daraus eine Annäherung an eine Kapitalgesellschaft ableiten liesse, so erachtet die konstante Rechtsprechung des Bundesgerichts die nicht zerlegten Anteile als ausschlaggebendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen körperschaftsähnlicher und stiftungsähnlicher Ausgestaltung (vgl. E. 2.5.2). Dies hat auch im vorliegenden Fall zu gelten. Auch der Rückgriff auf das Kriterium der effektiven Struktur stellt dieses Ergebnis nicht in Frage, da eine Stiftung nicht auf

ideelle Zwecke beschränkt ist, sondern auch einen wirtschaftlichen Zweck verfolgen kann (vgl. Urteil des BGer 2C_564/2017 vom 4. April 2019 E. 5.7). Zudem überzeugt das Argument der Beschwerdeführerin nicht, wonach die Rechtsprechung weder die Anpassungen im liechtensteinischen Anstaltsrecht von 1980, die die Anstalt stärker an eine Kapitalgesellschaft angenähert haben, noch die Aktienrechtsrevision von 2008, welche die Gründung einer Aktiengesellschaft durch einen Aktionär ermöglichte, berücksichtigt habe. Beide Neuerungen bestanden bereits zum Zeitpunkt des Urteils 2C_564/2017 vom 4. April 2019, in dem erneut auf das wesentliche Kriterium des nicht in Anteile aufgeteilten Anstaltskapital abgestellt wurde. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorangehenden Ausführungen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine stiftungsähnliche Anstalt handelt.

E. 3.4.1

Die Beschwerdeführerin führt im Zusammenhang mit dem Durchgriff aus, dass auf körperschaftsähnliche Anstalten, wie sie eine sei, die in Ziffer 2 Bst. a iii) des Protokolls zu Art. 4 DBA CH-FL enthaltenen sowie die weiteren, durch die Rechtsprechung entwickelten «Transparenzkriterien» nicht anwendbar seien (Beschwerde, S. 8, Rz. II. 2.7). Die von der Vorinstanz beschriebene Einflussnahme auf die Anstalt sei vergleichbar mit jener des Einmannaktionärs auf seine Aktiengesellschaft oder des Einmanngesellschafters auf seine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und dort würde kein Durchgriff erfolgen. Laut Beschwerdeführerin seien auch die von der Vorinstanz erwähnten Buchungen in der Schweiz kein Grund für die Vornahme eines steuerlichen Durchgriffs. So werde auch bei schweizerischen Kapitalgesellschaften regelmässig ein Aktionärskonto geführt, das bei korrekter Verbuchung in steuerlicher Hinsicht zu keinen Beanstandungen und insbesondere zu keinem Durchgriff führe (Beschwerde, S. 7, Rz. II. 2.3).

E. 3.4.2.1

Die Vorinstanz erläutert, dass liechtensteinische Stiftungen flexible Gestaltungsmöglichkeiten böten. Im Gegensatz zum schweizerischen Recht seien Familienstiftungen mit allgemeiner Zwecksetzung sowie die Einsetzung des Stifters als Begünstigten möglich. Zudem könne der Stifter die Statuten ändern oder die Stiftung widerrufen. Dies berge aus schweizerischer Sicht ein erhebliches Steuerumgehungspotenzial (Verfügung der Vorinstanz, S. 10, Rz. 3.1). Liechtensteinische Stiftungen würden in der Schweiz grundsätzlich als eigenständige Steuersubjekte anerkannt, ausser wenn eine Weiterbeherrschung durch den Stifter oder feste Rechtsansprüche der Begünstigten vorlägen. Damit eine Stiftung anerkannt wird, müssten bestimmte Kriterien erfüllt sein: So dürfe der Stifter über keine Widerrufs- und Änderungsrechte verfügen; weder er noch ihm nahestehende Personen dürften ein Weisungsrecht haben und die Begünstigten dürften keine Rechtsansprüche auf Zuwendungen aus der Stiftung besitzen. Dieser Katalog sei nicht abschliessend und die Kantone könnten zusätzliche Anforderungen stellen (Verfügung der Vorinstanz, S. 11, Rz. 3.4). Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, gelte die Stiftung als transparent und Vermögen sowie Einkünfte würden dem Stifter oder den Begünstigten steuerlich zugerechnet (Verfügung der Vorinstanz, S. 10, Rz. 3.2).

E. 3.4.2.2

Die Vorinstanz führt aus, das Kapital der Beschwerdeführerin betrage Fr. 20'000.--, sei vollständig einbezahlt und nicht in Anstaltsanteile aufgeteilt. Die Beschwerdeführerin

qualifiziere sich bereits aufgrund ihrer Kapitalstruktur aus schweizerischer Sicht als stiftungsähnliche, kontrollierte Anstalt. Ihre einzige Begünstigte sei die Stiftung B. _____ als Gründerrechtsinhaberin, die aufgrund weitreichender statutarischer Rechte als die Kontrolle ausübende Person betrachtet werde. Die Gesamtumstände liessen keinen anderen Schluss zu, da die Beschwerdeführerin zu wenig unabhängig von der Stiftung B. _____ und deren Begünstigtem und Stifter, X. _____, sei. Letzterer habe sich über die Stiftung B. _____ und als Administrator eine massgebliche Einflussnahme auf die Tätigkeit und Existenz der Beschwerdeführerin gesichert, was durch die flexible Ausgestaltungsmöglichkeit liechtensteinischer Anstalten und Stiftungen ermöglicht werde (Verfügung der Vorinstanz, S. 12 f., Rz. 4.3). Diese Einflussnahme werde durch die gemeinsame Abwicklung finanzieller Verpflichtungen der Stiftung B. _____ und der Beschwerdeführerin verdeutlicht. Statt Ausschüttungen an die Stiftung B. _____ vorzunehmen, würden Zahlungen an den Stifter direkt über die Konten der Beschwerdeführerin abgewickelt, wodurch eine organisatorische Einheit zwischen beiden Institutionen bestehe. Dies zeige, dass keine vollständige Trennung des Vermögens von X. _____ stattgefunden habe (Verfügung der Vorinstanz, S. 13, Rz. 4.4). Die Statuten der Beschwerdeführerin wiesen zudem weitere Elemente auf, die auf eine kontrollierte stiftungsähnliche Anstalt schliessen liessen: Sodann habe sich die Gründerrechtsinhaberin B. _____ das Recht vorbehalten, Beistatuten zu erlassen und Begünstigte zu benennen (Verfügung der Vorinstanz, S. 13, Rz. 4.5). Aus Sicht der Verrechnungssteuer sei die Beschwerdeführerin als transparent zu betrachten und die Dividendeneinkünfte könnten damit nicht ihr zugerechnet werden. Somit könne sie keine Entlastung der Verrechnungssteuer beanspruchen (Verfügung der Vorinstanz, S. 13, Rz. 4.7).

E. 3.4.2.3

Daher sei - so die Vorinstanz weiter - zu prüfen, ob die Dividendenausschüttungen der Stiftung B. _____ zugerechnet werden können (Verfügung der Vorinstanz, S. 13, Rz. 4.7). Die Vorinstanz schliesst aus der Organisation der Stiftung, dass X. _____ Erstbegünstigter am Vermögen und Ertrag sei und ihm feste Begünstigtenrechte in Bezug auf die Einkünfte und die Vermögenswerte der Stiftung B. _____ eingeräumt wurden. In Kombination mit dem Stiftungszweck, namentlich die Anlage und Bereitstellung des Stiftungsvermögens zur finanziellen Unterstützung von Angehörigen bestimmter Familien, würde ihm eine nutzniessungsähnliche Stellung eingeräumt (Verfügung der Vorinstanz, S. 14, Rz. 4.13). Der Stifter habe sich weitere umfassende Einflussrechte vorbehalten, so durch Funktionen im Stiftungsrat sowie in weiteren Gremien wie dem Family Council und der Beneficiaries Assembly (Verfügung der Vorinstanz, S. 14 f., Rz. 4.14 ff.). Die Stiftung B. _____ sei somit als kontrollierte Stiftung ausgestaltet (Verfügung der Vorinstanz, S. 15, Rz. 4.17).

E. 3.4.2.4

Zusammenfassend hält die Vorinstanz fest, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Stiftung B. _____ aus steuerlicher Sicht als transparent anzusehen seien. Dividendeneinkünfte könnten diesen Strukturen nicht zugerechnet werden, weshalb sie keinen Anspruch auf Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 10 DBA CH-FL hätten (Verfügung der Vorinstanz, S. 15, Rz. 4.18).

E. 3.4.3.1

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer setzt unter anderem voraus, dass dem Empfänger die Dividendeneinkünfte zuzurechnen sind (vgl. E. 2.2.4.3). Dafür ist zu eruieren, ob die Beschwerdeführerin eine kontrollierte Anstalt darstellt und infolgedessen ihr die Dividenden nicht zugerechnet werden können. Für diese Beurteilung der Beschwerdeführerin als stiftungsähnliche Anstalt können die Kriterien für die Ansässigkeit einer Stiftung nach Ziffer 2 Bst. a iii) des Protokolls zu Art. 4 DBA CH-FL analog herangezogen werden (E. 2.5.3.3). Sind die nachfolgenden Kriterien erfüllt, so handelt es sich nicht um eine kontrollierte Stiftung (vgl. E. 2.4.2.4): - Die Stiftung ist unwiderruflich. - Der Stifter hat kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente. - Weder der Stifter noch eine ihm nahestehende Person verfügen über ein Weisungsrecht im Sinne eines bestimmenden Einflusses im oder gegenüber dem Stiftungsrat. - Die Begünstigten haben keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung (Das Rechtsverhältnis zwischen den Begünstigten und der Stiftung hat keinen nutzniessungsähnlichen Charakter).

E. 3.4.3.2

Laut den statutarischen Bestimmungen der Beschwerdeführerin hat sich die jeweilige Inhaberin der Gründerrechte (vorliegend die Stiftung B._____) einerseits das Recht zur Änderung von Errichtungsdokumenten vorbehalten, indem sie Beistatuten zur Verwendung des Reingewinns erlassen kann (Art. 7 der Statuten der Beschwerdeführerin) und die Statuten generell abändern kann (Art. 9 der Statuten). Andererseits hat sich die jeweilige Inhaberin der Gründerrechte einen bestimmenden Einfluss auf die Beschwerdeführerin gesichert, indem sie die Mitglieder des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin bestellen und abberufen kann (Art. 5 der Statuten). Die Beschwerdeführerin bestreitet diese Einflussnahme nicht. Sie selbst führt an, dass die jeweilige Inhaberin der Gründerrechte den Willen der Beschwerdeführerin «aktuell» festlege (Beschwerde, S. 15, Rz. II. 2.22). Diese Einflussnahme wertet sie jedoch als Hinweis darauf, dass es sich bei ihr (der Beschwerdeführerin) um eine körperschaftsähnliche Anstalt handle. Ihrer Auffassung nach sei die Einflussnahme vergleichbar mit der eines Einmannaktionärs auf seine Aktiengesellschaft, bei der auch kein Durchgriff erfolgen würde. Diese Argumentation greift jedoch bereits deshalb ins Leere, da es sich vorliegend um eine stiftungsähnliche Anstalt handelt (vgl. E. 3.3.3). Die Gesamtwürdigung der Umstände lässt den Schluss zu, dass die Beschwerdeführerin eine kontrollierte (stiftungsähnliche) Anstalt ist.

E. 3.4.3.3

Ausserdem gilt auch die Stiftung B._____ als kontrolliert, da der Stifter X._____ sich die Kontrollrechte vorbehalten hat. So war er sowohl Mitglied des Stiftungsrats als auch der Beneficiaries Assembly. Ersterem obliegt die Verwaltung der Stiftung, die Änderung der Statuten sowie die Auflösung der Stiftung, während die Beneficiaries Assembly unter anderem dem Stiftungsrat Vorschläge für Ausschüttungen an Begünstigte unterbreiten und dessen Mitglieder wählen oder abwählen kann. In den vorliegend relevanten Jahren 2017 bis 2019 war X._____ gemeinsam mit seinen Söhnen als Erstbegünstigter eingetragen und erhielt laut Stiftungsdokumenten eine jährliche Ausschüttung von Fr. 210'000.--. Daraus lässt sich ableiten, dass X._____ sich das Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente vorbehielt, sich bestimmenden Einfluss im Stiftungsrat sicherte und über einen Rechtsanspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung verfügte. Zudem wurden die Zuwendungen der Stiftung B._____ an X._____ über die Beschwerdeführerin abgewickelt, was ebenfalls darauf hindeutet, dass er sich nicht unwiderruflich von seinem Vermögen getrennt hatte und durch seine Kontrollrechte über die Stiftung weiterhin Zugriff

auf das Anstaltsvermögen der Beschwerdeführerin besass.

E. 3.4.3.4

Die Vorinstanz hat nachvollziehbar dargelegt, wie die Beschwerdeführerin, die Stiftung B._____ und deren Stifter X._____ miteinander verknüpft sind. Sie hat zudem überzeugend aufgezeigt, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Stiftung B._____ durch X._____ kontrolliert werden. Die Beschwerdeführerin ist demnach als transparent zu betrachten. Folglich sind die von der C._____ SA und der D._____ SA ausgerichteten Dividende nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Diese kann somit keinen Anspruch auf Rückerstattung geltend machen (vgl. E. 2.2.4.3). Eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer erübrigt sich.

E. 4

Zusammenfassend handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine stiftungsähnliche Anstalt. Da sie von der Gründerrechtsinhaberin, der Stiftung B._____, und deren Stifter kontrolliert wird, ist sie als transparent zu betrachten, und die Dividenden sind ihr nicht zuzurechnen. Folglich hat sie keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 5

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'750.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 - 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

E. 5.2

Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.