Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1366/2026

Urteil vom 30. Juni 2026

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Ralf Imstepf, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Janic Lombriser.

Parteien

A._____,
(…),
vertreten durch KPMG AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Rückerstattung, Betriebsstätte).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ (nachfolgend: Gesellschaft) mit Hauptsitz in (…), Liechtenstein, gründete am (…) – damals noch unter der Firma «(…)» eingetragen – eine Zweigniederlassung in der Schweiz. Deren Sitz befindet sich heute in (…) im Kanton B (zuvor bis zum […] in […]), wo sie unter der Firma «(…)» (nachfolgend: Zweigniederlassung) im Handelsregister eingetragen ist. Die Zweigniederlassung bezweckte im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum (2018–2020) den direkten und indirekten Betrieb der Lebensversicherung in allen ihren Arten und damit verbundenen Zusatzversicherungen im In- und Ausland.

B.
Mit Formularen 25 «Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer» vom 29. September 2022 und vom 12. Dezember 2022 beantragte die Gesellschaft bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen aus einem Säule-3a-Bestand im Betrag von Fr. 114'183.11 für die Jahre 2018 und 2019 sowie von Fr. 88'517.69 für das Jahr 2020.

C.
Mit Schreiben vom 27. März 2023 und mit E-Mail vom 2. Mai 2023 verlangte die ESTV von der Gesellschaft daraufhin diverse Auskünfte und Unterlagen zum Rückerstattungsantrag und informierte die Gesellschaft, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2018 verwirkt sei. Mit E-Mails vom 26. April 2023 und 2. Mai 2023 liess die Gesellschaft der ESTV die einverlangten Auskünfte und Unterlagen zukommen.

D.
Mit E-Mail vom 9. April 2024 sowie mit zwei Schreiben vom 7. Mai 2024 teilte die ESTV der Gesellschaft mit, die Voraussetzungen für die geltend gemachte Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf die Ertragsfälligkeiten in den Jahren 2019 und 2020 seien nicht erfüllt.

E.
Mit Schreiben vom 24. Juli 2024 ersuchte die Gesellschaft die ESTV um Gutheissung der Rückerstattungsanträge. Alternativ verlangte sie den Erlass einer rechtsmittelfähigen Negativverfügung.

F.
In der Folge fand zwischen der ESTV und der Gesellschaft ein E-Mail-

Austausch statt, in dessen Rahmen Letztere erneut den Erlass eines anfechtbaren Entscheids verlangte und sich mehrfach nach dem Stand des Verfahrens erkundigte.

G.
Mit Entscheid Nr. 3p390110 vom 14. Mai 2025 (nachfolgend auch: Erstentscheid) trat die ESTV auf den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Ertragsfälligkeit 2018 im Betrag von Fr. 24'256.62 (recte: Fr. 8'489.82 [Fr. 24'256.62 x 35 %]) nicht ein und wies die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die Ertragsfälligkeiten 2019 und 2020 über Fr. 89'926.49 (recte: Fr. 105'693.29 [Fr. 301'980.84 x 35 %]) bzw. Fr. 88'517.69 vollumfänglich ab. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Zweigniederlassung qualifiziere sich nicht als inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens. Insbesondere fehle es an einer festen Geschäftseinrichtung. Weiter könne der Säule-3a-Bestand der Gesellschaft – für deren Erträge vorliegend die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt werde – nicht als zur Betriebsstätte gehörendes Betriebsvermögen qualifiziert werden.

H.
Gegen diesen Entscheid erhob die Gesellschaft am 12. Juni 2025 Einsprache bei der ESTV. Sie beantragte die Rückerstattung der geltend gemachten Verrechnungssteuern betreffend die Ertragsfälligkeiten 2019 und 2020. Eventualiter seien im Falle der Abweisung der Einsprache die unter Vorbehalt neu eingereichten Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer mittels Formular 78 für die Jahre 2019 und 2020 gutzuheissen.

I.
Mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 2026 wies die ESTV die Einsprache der Gesellschaft ab, soweit sie – betreffend das Eventualbegehren – darauf eintrat.

J.
Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 23. Februar 2026 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 22. Januar 2026 betreffend ihre Rückerstattungsanträge bezüglich der Verrechnungssteuer für die Steuerjahre 2019 und 2020 sei aufzuheben. Die ESTV sei anzuweisen, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 105'693.29 gestützt auf das von der Beschwerdeführerin eingereichte Formular 25 für das

Steuerjahr 2019 sowie im Betrag von Fr. 88'517.69 gestützt auf das Formular 25 für das Steuerjahr 2020 gutzuheissen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

K.
Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 1. Mai 2026 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Januar 2026 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Obwohl eine Zweigniederlassung eine gewisse Selbständigkeit geniesst, verfügt sie über keine Rechtspersönlichkeit und ist nicht parteifähig (vgl. Urteil des BGer 2C_642/2014 vom 22. November 2015 [in BGE 142 II 9 nicht publizierte] E. 1.2 m.w.H.). Wenn auch die Parteien diesen Punkt vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht ausdrücklich hervorheben, ist festzuhalten, dass die Erwähnung der Zweigniederlassung als Einsprecherin im angefochtenen Einspracheentscheid von einem blossen redaktionellen Fehler herrührt, der für die Parteien ohne Weiteres erkennbar ist. Da eine Verwechslungsgefahr ausgeschlossen erscheint, ist die Parteibezeichnung von Amtes wegen zu berichtigen (vgl. Urteil des BGer 2C_642/2014 vom 22. November 2015 [in BGE 142 II 9 nicht publizierte] E. 1.2 m.w.H.). Da vorliegend einzig die Beschwerdeführerin über die erforderliche Prozessfähigkeit verfügt, ist sie anstelle ihrer Zweigniederlassung

lassung auf dem Rubrum des angefochtenen Einspracheentscheids als Partei aufzuführen.

1.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.4

1.4.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid als Anfechtungsobjekt den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, grundsätzlich nicht aber ausweiten (BGE 144 II 359 E. 4.3, 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2; BVGE 2016/13 E. 1.3.4).

1.4.2 Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid wies die Vorinstanz die Einsprache gegen den Erstentscheid ab, soweit sie darauf eintrat. Die Beschwerdeführerin beanstandet mit ihrer Beschwerde das Nichteintreten auf das Eventualbegehren nicht (vgl. Sachverhalt Bst. J). Der Streitgegenstand beschränkt sich damit vorliegend auf die Frage, ob die Vorinstanz die Einsprache zu Recht abgewiesen hat.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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).

1.6

1.6.1 Die Verfahren vor der ESTV wie auch vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1). Obwohl Art. 12–19 VwVG (sowie Art. 30–33 VwVG) auf das Steuerverfahren keine Anwendung finden (Art. 2 Abs. 1

VwVG), trägt das Bundesverwaltungsgericht den darin enthaltenen Verfassungsgrundsätzen weitgehend Rechnung (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteil des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 2.2). Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings ergänzt durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) geregelt. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gemäss dieser Bestimmung verpflichtet, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen der ESTV beizubringen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1 m.w.H.).

1.6.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.2 m.w.H.).

1.6.3 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4140/2021

vom 20. April 2023 E. 1.7.2 m.w.H.). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3 m.w.H.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 123 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), worunter nach Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) namentlich auch Dividenden fallen. Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung.

2.2 Die Verrechnungssteuer bezweckt im inländischen Verhältnis in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem Steuerehrlichen wird sie zurückerstattet (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 [nachfolgend: Botschaft VStG 1963], S. 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 (Urteil des BGer 2C_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.4; Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 3.2, A-719/2013 vom 26. März 2015 E. 2.2 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_404/2015 vom 15. September 2016]; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz

über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N 71).

2.3 Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung zu Lasten des Bundes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Ein nach Art. 22–28 VStG Berechtigter hat Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer insbesondere auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besass (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG).

2.4 Gemäss Art. 24 Abs. 3 VStG haben ausländische Unternehmen, die für ihre Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte oder für deren Betriebsvermögen Kantons- oder Gemeindesteuern zu entrichten verpflichtet sind, Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer. Die Bestimmung setzt demnach voraus, dass das Unternehmen ausländisch ist, über eine inländische Betriebsstätte verfügt, aufgrund dieser Betriebsstätte kantons- oder gemeindesteuerpflichtig ist und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, die auf Einkünften aus dem Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte erhoben wurde (BGE 142 II 9 E. 5.2.2 f.; Urteil des BGer 2C_333/2007 vom 22. Februar 2008 E. 6.1; Urteile des BVGer A-6381/2012 vom 3. Juni 2014 E. 4.3.2 und 6.4, A-1521/2006 vom 5. Juni 2007 E. 5.1). Die Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung erfüllt sein (LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, Art. 24 N 154).

2.4.1 Die Rückerstattungsberechtigung nach Art. 24 Abs. 3 VStG knüpft an eine inländische Betriebsstätte an, aufgrund derer das ausländische Unternehmen in der Schweiz infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit für Kantons- oder Gemeindesteuern beschränkt steuerpflichtig ist. Diese steuerpflichtige Betriebsstätte bildet den Anknüpfungspunkt für die ausnahmsweise unilaterale Gleichstellung mit einer der Schweiz persönlich zugehörigen steuerpflichtigen Person (vgl. Urteil des BGer 2C_333/2007 vom 22. Februar 2008 E. 7.3). Der Begriff der Betriebsstätte im internationalen Verhältnis ist ein bundesrechtlicher Begriff und die bundesrechtskonforme Auslegung des kantonalen Rechts hat sich im Sinne der vertikalen Harmonisierung an Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) zu orientieren (vgl. LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, Art. 24 N 133 mit Verweis auf Urteil des BGer 2C_442/2010 vom 24. November 2010 E. 2.2 m.w.H.). Die

Legaldefinition von Art. 51 Abs. 2 DBG lehnt sich an die Definition in Art. 5 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) an (Urteil des BGer 2C_110/2018 vom 28. Februar 2019 E. 3.3). Als Betriebsstätte in diesem Sinne gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl. Art. 51 Abs. 2 DBG; Urteil des BVGer A-1521/2006 vom 5. Juni 2007 E. 5.1/b m.w.H.; LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, Art. 24 N 134). Erforderlich ist mithin eine unternehmerische Tätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung. Letztere setzt körperliche Anlagen oder Einrichtungen voraus (Urteil des BGer 2C_110/2018 vom 28. Februar 2019 E. 3.3), die eine örtliche Festigkeit bzw. Verbindung aufweisen, eine gewisse zeitliche Beständigkeit besitzen (BGE 139 II 78 E. 3.1.1) und über die dem Unternehmen Verfügungsmacht zukommt (BGE 134 I 303 E. 4.1).

2.4.2 Der Rückerstattungsanspruch nach Art. 24 Abs. 3 VStG ist sodann auf die Verrechnungssteuer beschränkt, die auf Einkünften aus dem Betriebsvermögen der inländischen Betriebsstätte erhoben wurde. Innerhalb des Betriebsvermögens des Gesamtunternehmens ist deshalb zwischen dem Betriebsvermögen der inländischen Betriebsstätte und dem übrigen Betriebsvermögen zu unterscheiden. Die Zuordnung hat nach objektiven wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen und darf nicht vom freien Willen des ausländischen Unternehmens abhängen (BGE 142 II 9 E. 5.3.1; Urteil des BGer 2C_333/2007 vom 22. Februar 2008 E. 7.4). Nicht ausschlaggebend ist insbesondere die buchhalterische Zuordnung, soweit sie den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entspricht (BGE 142 II 9 E. 5.4). Diese Prüfung soll verhindern, dass ein ausländisches Unternehmen Vermögenswerte lediglich aus steuerlichen Gründen, namentlich zur Erlangung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer, einer schweizerischen Betriebsstätte zuordnet (Urteil des BGer 2C_333/2007 vom 22. Februar 2008 E. 7.5). Der Umstand, dass auf den betreffenden Vermögenswerten oder Erträgen Kantons- oder Gemeindesteuern entrichtet wurden, genügt für sich allein nicht, um deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte zu begründen (Urteil des BGer 2C_333/2007 vom 22. Februar 2008 E. 7.3). Ebenso wenig ersetzt eine freiwillige Unterstellung unter die direkte Steuer die gesetzlichen Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 3 VStG (vgl. LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, Art. 24 N 148). Die ESTV ist bei der Prüfung der Rückerstattungsberechtigung zudem nicht an die Einschätzung der kantonalen Steuerbehörden gebunden (BGE 142 II 9 E. 5.2.3).

3.
Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 24 Abs. 3 VStG erfüllt. Unbestritten ist, dass es sich bei ihr um ein ausländisches Unternehmen handelt. Umstritten und zu prüfen ist nach Wiedergabe der entsprechenden Parteivorbringen (E. 3.1 und 3.2), ob die Zweigniederlassung eine inländische Betriebsstätte darstellt, für deren Einkünfte oder Betriebsvermögen die Beschwerdeführerin kantonale oder kommunale Steuern zu entrichten hat (E. 4.1), und ob die mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge dem Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind (E. 4.2). Dabei trägt die Beschwerdeführerin die Beweislast, da es sich bei den genannten Voraussetzungen um anspruchsbegründende Tatsachen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer handelt (vgl. E. 1.6.2).

3.1
3.1.1 Die Beschwerdeführerin macht zunächst im Wesentlichen geltend, die Zweigniederlassung stelle eine inländische Betriebsstätte dar. Diese verfüge über eine feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz, da sie aufgrund aufsichtsrechtlicher Vorgaben über einen Generalbevollmächtigten sowie eine eigene Geschäftsadresse verfüge, welche zugleich als inländischer Gerichtsstand diene. Der Generalbevollmächtigte sei für die Geschäftsführung sowie die Einhaltung der schweizerischen Gesetzgebung verantwortlich, weshalb die Geschäftsführung im engeren Sinn in der Schweiz erfolgen müsse. Demgegenüber könnten weitere administrative Tätigkeiten ausgelagert werden, was vorliegend tatsächlich erfolgt sei. Überdies bilde der Abschluss von Versicherungsverträgen das Kernelement der Versicherungstätigkeit. Folglich sei am Ort der Zweigniederlassung durch den Generalbevollmächtigten eine wesentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt worden. Damit habe die Zweigniederlassung im fraglichen Zeitraum über Räumlichkeiten an ihrem damaligen Sitz in (…) verfügt, wo sie die relevanten Geschäftstätigkeiten ausgeübt habe. Ferner sei die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte im Rahmen eines Rulings mit der Steuerverwaltung des Kantons C geprüft worden. Diese habe das Bestehen einer Betriebsstätte bejaht und die Beschwerdeführerin in der Folge bis zum Wegzug in den Kanton B sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkten Bundessteuer gestützt auf ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit besteuert. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handle es sich dabei nicht um eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht, zumal ein solches Konzept dem schweizerischen Recht fremd sei.

3.1.2 Sodann bringt die Beschwerdeführerin vor, die verrechnungssteuerbelasteten Erträge seien dem Betriebsvermögen der schweizerischen Zweigniederlassung zuzurechnen. Die Säule-3a-Policen seien von der Zweigniederlassung bei der ESTV zur Genehmigung eingereicht, von dieser gezeichnet und als inländischer Bestand vertrieben worden. Die entsprechenden Versicherungsleistungen unterlägen der schweizerischen Verrechnungs- bzw. Quellensteuer. Es sei daher widersprüchlich, den Säule-3a-Bestand als inländischen Versicherungsbestand zu behandeln, die damit zusammenhängenden Vermögenswerte jedoch nicht der Zweigniederlassung zuzuordnen. Weiter werde das Säule-3a-Geschäft eigenständig buchhalterisch und aufsichtsrechtlich erfasst. Die betreffenden Vermögenswerte, Rückstellungen sowie versicherungstechnischen Erfolgsrechnungen würden separat geführt und die Aktiven und Passiven seien vollständig segregiert. Die allgemeinen Verwaltungskosten würden mittels eines Kostenverteilschlüssels zwischen Hauptsitz und Zweigniederlassung aufgeteilt; hierzu sei auch ein steuerliches Ruling zur Gewinnaufteilung eingeholt worden. Zudem beruhe die direktsteuerliche Gewinnzuweisung auf den Bruttoerträgen des Säule-3a-Geschäfts. Aus der internationalen Steuerausscheidung, wonach der Schweiz lediglich 10 % des Gewinns zugewiesen worden seien, könne nicht geschlossen werden, dass die verbleibenden 90 % dem liechtensteinischen Stammhaus zufielen. Ein erheblicher Teil dieser Beträge werde vielmehr den Versicherungsnehmern als Überschüsse oder Risikoleistungen gutgeschrieben und verbleibe im inländischen Versicherungsbestand. Da die versicherungstechnischen Rückstellungen unbestrittenermassen einen inländischen Versicherungsbestand darstellten, müssten auch die diesen Rückstellungen zugeordneten Vermögenswerte als inländisches Betriebsvermögen qualifiziert werden. Schliesslich habe die ESTV die Zweigniederlassung als Anbieterin der betreffenden Säule 3a-Produkte anerkannt. Hinsichtlich anderer, d.h. dem liechtensteinischen Stammhaus zugeordneter, Vermögenswerte seien Rückerstattungen gestützt auf das Abkommen 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 (DBA CH-FL, SR 0.672.951.43) bereits gewährt worden. Dies bestätige die Trennung zwischen dem schweizerischen Versicherungsbestand und dem übrigen Vermögen des Unternehmens.

3.2

3.2.1 Die Vorinstanz wendet dagegen im Wesentlichen ein, aus den eingereichten Rulinganfragen ergebe sich, dass die Zweigniederlassung in der

Schweiz über kein Personal verfüge. Die Beschwerdeführerin habe gegenüber den Steuerverwaltungen der Kantone C und B ausgeführt, die gesamten Verwaltungskosten fielen am Hauptsitz in Liechtenstein an, die Vermögensanlagen erfolgten ausschliesslich von dort aus und in der Schweiz werde keine Tätigkeit ausgeübt. Zudem habe sie erklärt, keine eigene Buchhaltung für die Zweigniederlassung zu führen und diese ausgehend vom Kreisschreiben Nr. 23 der Schweizerischen Steuerkonferenz (nachfolgend: SSK) nicht als steuerliche Betriebsstätte zu qualifizieren sei. Weiter könne die Beschwerdeführerin nicht nachweisen, dass die Unterzeichnung von Versicherungspolicen die Kerntätigkeit der Zweigniederlassung bilde. Damit seien keine Tätigkeiten ersichtlich, welche in den Jahren 2019 und 2020 eine Betriebsstätte begründen könnten. Schliesslich hätten die kantonalen Steuerbehörden nicht das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG bestätigt, sondern lediglich die Gewinnzurechnung geregelt. Im Übrigen seien sie nicht befugt, diesbezüglich für die ESTV verbindliche Feststellungen zu treffen.

3.2.2 Die Vorinstanz bringt weiter vor, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte stammten nicht aus dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte. Da nicht ersichtlich sei, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2019 und 2020 in (…) überhaupt eine Tätigkeit ausgeübt habe, erscheine es aus wirtschaftlicher Sicht nicht angezeigt, den Säule-3a-Bestand als Betriebsvermögen der (…) Zweigniederlassung zu qualifizieren. Weiter ergebe sich aus den Steuerausscheidungen zwischen der Schweiz und Liechtenstein, dass der Schweiz lediglich 10 % eines «anrechenbaren Steuererfolgs» und nicht 10 % der Bruttoerlöse zugewiesen worden seien. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwände und Rückstellungen seien dabei wohl bereits berücksichtigt worden. Insgesamt würden 90 % der Gewinne aus dem Versicherungsgeschäft Liechtenstein zugewiesen. Der Säule-3a-Bestand diene damit überwiegend dem Stammhaus in Liechtenstein und nicht ausschliesslich der Schweizer Zweigniederlassung.

4.

4.1 Unbestritten ist zunächst, dass die Zweigniederlassung über eine Geschäftsadresse in der Schweiz sowie über einen Generalbevollmächtigten verfügte. Daraus allein folgt jedoch nicht das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Eine solche setzt vielmehr voraus, dass eine feste Geschäftseinrichtung besteht, in welcher die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Das Ausüben einer

Geschäftstätigkeit setzt dabei eine unternehmerische Tätigkeit im vorne beschriebenen Sinn voraus (vgl. vorne E. 2.4.1).

4.1.1 Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, ergibt sich vorliegend aus den aktenkundigen Rulinganfragen (vgl. Akten der Vorinstanz [act.] 6a und 12e), dass die Beschwerdeführerin selbst mehrfach erklärte, in der Schweiz werde keine operative Tätigkeit ausgeübt. Insbesondere führte sie aus, die gesamten Verwaltungskosten fielen am Hauptsitz in Liechtenstein an, die Vermögensanlagen würden ausschliesslich von dort aus vorgenommen und die Zweigniederlassung verfüge über kein eigenes Personal sowie keine eigene Buchhaltung. Weder der Eintrag eines Generalbevollmächtigten im Handelsregister noch der Abschluss von Versicherungspolicen auf den Namen der Zweigniederlassung (vgl. Beschwerdebeilage 20) vermögen für sich allein eine unternehmerische Tätigkeit der Zweigniederlassung zu begründen. Auch der Umstand, dass die Zweigniederlassung über mit anderen Gesellschaften geteilte Büroräumlichkeiten verfügt haben soll – unbesehen davon, dass es sich dabei lediglich um eine unbelegte Behauptung handelt –, genügt hierfür nicht, zumal daraus nicht hervorgeht, ob und in welchem Umfang diese Räumlichkeiten tatsächlich für eine der Zweigniederlassung zurechenbare unternehmerische Tätigkeit genutzt wurden. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin selbst gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons B erklärte, in der Schweiz werde gegenwärtig kein Lebensversicherungsneugeschäft mehr gezeichnet, sondern lediglich ein bestehender Versicherungsbestand verwaltet bzw. abgewickelt. Zwar kann die Verwaltung eines Versicherungsbestandes grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit darstellen, die geeignet ist, eine Betriebsstätte zu begründen. Vorliegend fehlen jedoch hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass eine solche Tätigkeit in den Räumlichkeiten der Zweigniederlassung ausgeübt worden wäre. Unter diesen Umständen ist nicht erstellt, dass die Zweigniederlassung in (…) in den Jahren 2019 und 2020 tatsächlich eine eigene, ihr zurechenbare Geschäftstätigkeit entfaltet hätte.

4.1.2 Soweit die Beschwerdeführerin weiter geltend macht, die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte sei im Rahmen eines Rulings mit der Steuerverwaltung des Kantons C geprüft und bejaht worden und sie sei in der Folge gestützt auf ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit besteuert worden, vermag sie daraus ebenfalls nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Zwar trifft es zu, dass die Rückerstattungsberechtigung grundsätzlich zu bejahen ist, wenn für die direkten Steuern eine Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte festgestellt worden ist (vgl. vorne E. 2.4.1). Vorliegend ergibt sich aus den Akten jedoch nicht, dass die kantonalen Steuerbehörden das Vorliegen

einer Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG verbindlich geprüft hätten. Vielmehr betrafen die Rulinganfragen insbesondere Fragen der Gewinnzurechnung und der Steuerausscheidung im Sinne einer Praxislösung. Zudem steht fest, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons C selbst erklärte, in der Schweiz werde überhaupt keine operative Tätigkeit ausgeübt. Gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons B führte sie aus, die Zweigniederlassung qualifiziere sich gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 23 der SSK nicht als direktsteuerliche Betriebsstätte. Unter diesen Umständen vermag die blosse Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit das tatsächliche Vorliegen einer Betriebsstätte nicht nachzuweisen, zumal überdies eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht die gesetzlichen Rückerstattungsvoraussetzungen nicht zu ersetzen vermag (vgl. E. 2.4.2). Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die steuerliche Behandlung der Zweigniederlassung im Fürstentum Liechtenstein verweist, ist festzuhalten, dass die Frage einer allfälligen Betriebsstättenqualifikation nach liechtensteinischem Steuerrecht nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

4.1.3 Zusammenfassend ist nicht erstellt, dass in der Zweigniederlassung im massgeblichen Zeitraum tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde. Damit ist nicht nachgewiesen, dass eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, in welcher die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Folglich ist nicht von einer inländische Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG auszugehen. Bereits aus diesem Grund erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

4.2 Selbst wenn eine inländische Betriebsstätte nachgewiesen wäre, wäre die Beschwerde abzuweisen, wenn nicht nachgewiesen ist, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge dem Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind und damit eine weitere Voraussetzung von Art. 24 Abs. 3 VStG erfüllt ist (vgl. vorne E. 2.4.2).

4.2.1 Die Beschwerdeführerin vermag diesbezüglich nicht darzutun, dass die dem Säule-3a-Bestand zugeordneten verrechnungssteuerbelasteten Vermögenswerte der Tätigkeit der schweizerischen Zweigniederlassung in einer Weise dienten, die ihre steuerrechtliche Zuordnung zu deren Betriebsvermögen rechtfertigen würde, oder dass die Zweigniederlassung wesentlich zur Erzielung der entsprechenden Erträge beigetragen hätte (vgl. vorne E. 2.4.2). Zwar bringt sie vor, die Zweigniederlassung habe die Säule-3a-Produkte bei der ESTV zur Genehmigung eingereicht, diese

gezeichnet und als inländischen Bestand vertrieben (vgl. act. 19). Daraus lässt sich jedoch lediglich ableiten, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf die vorsorgerechtlichen Vorgaben zum Anbieten entsprechender Produkte in der Schweiz berechtigt war. Die aufsichtsrechtliche Zulassung bzw. Genehmigung der Produkte durch die ESTV betrifft indessen ausschliesslich deren Vereinbarkeit mit den einschlägigen regulatorischen Vorschriften. Daraus lässt sich nicht ableiten, dass die dem Säule 3a-Bestand zugeordneten verrechnungssteuerbelasteten Vermögenswerte steuerrechtlich dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG zuzurechnen wären. Dasselbe gilt für den Eintrag der Beschwerdeführerin in der Liste der Anbieter von anerkannten Vorsorgeprodukten der gebunden Selbstvorsorge (Säule 3a; vgl. Beschwerdebeilagen 7 und 8). Im Übrigen ist – wie bereits dargelegt (vgl. E. 4.1.1) – nicht ersichtlich, dass die Zweigniederlassung in den Jahren 2019 und 2020 eigene operative Funktionen wahrgenommen hätte, welche eine entsprechende Zuordnung dieser Vermögenswerte rechtfertigen würden.

4.2.2 Ebenso wenig vermag die Beschwerdeführerin aus dem Umstand etwas zu ihren Gunsten abzuleiten, dass die Versicherungsleistungen gegenüber inländischen Versicherungsnehmern der Verrechnungssteuer nach Art. 7 VStG unterliegen bzw. gemeldet werden (vgl. Beschwerdebeilagen 9 [S. 16] und 10 [S. 15]). Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, betrifft der Inländerbegriff nach Art. 9 VStG die Steuererhebung und nicht die Voraussetzungen der Steuerrückerstattung. Dass die Zweigniederlassung im schweizerischen Handelsregister eingetragen ist und damit den formellen Inländerbegriff erfüllt, bedeutet nicht ohne Weiteres, dass die fraglichen Vermögenswerte auch einer inländischen Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG zuzurechnen wären.

4.2.3 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Aktiven und Passiven des Säule-3a-Geschäfts seien buchhalterisch und aufsichtsrechtlich getrennt, vermag auch dies keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Die aufsichtsrechtlich erforderliche Trennung von gebundenem Vermögen, versicherungstechnischen Rückstellungen sowie Erfolgsrechnungen dient regulatorischen Zwecken und erlaubt für sich allein keine steuerrechtliche Zuweisung des entsprechenden Vermögens an eine inländische Betriebsstätte. Aus der buchhalterischen oder aufsichtsrechtlichen Zuordnung ergibt sich weder, dass die Zweigniederlassung die für die Erzielung der streitbetroffenen Erträge massgeblichen Funktionen wahrgenommen hätte, noch dass die fraglichen Vermögenswerte für eine von ihr ausgeübte

betriebliche Tätigkeit notwendig gewesen wären. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die betreffenden Vermögenswerte aufsichtsrechtlich bestimmten Versicherungsverpflichtungen zugeordnet sind, zumal diese Zuordnung der Sicherstellung der Ansprüche der Versicherungsnehmer dient und damit einen anderen Zweck verfolgt als die steuerrechtliche Abgrenzung des Betriebsvermögens nach Art. 24 Abs. 3 VStG.

Auch der Hinweis auf die Steuerausscheidungen zwischen der Schweiz und Liechtenstein führt zu keinem anderen Ergebnis. Aus diesen ergibt sich vielmehr, dass der Schweiz lediglich 10 % des «anrechenbaren Steuererfolgs» zugewiesen wurden, während der überwiegende Teil des wirtschaftlichen Ergebnisses dem liechtensteinischen Stammhaus zufiel (vgl. act. 5f–5h). Dabei handelt es sich nicht um eine Zuweisung von Bruttoerträgen, sondern um eine Gewinnallokation nach Berücksichtigung der Aufwendungen. Der Umstand, dass ein Teil der Mittel wirtschaftlich zur Deckung versicherungstechnischer Verpflichtungen verwendet wird, vermag daher nichts daran zu ändern, dass die streitbetroffenen Vermögenswerte nach den massgeblichen wirtschaftlichen Kriterien nicht als Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte erscheinen.

4.2.4 Schliesslich vermag auch der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass für andere Vermögenswerte des liechtensteinischen Hauptsitzes Rückerstattungen gestützt auf das DBA CH-FL gewährt worden seien (vgl. Beschwerdebeilagen 21 und 22), keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Daraus ergibt sich lediglich, dass zwischen verschiedenen Versicherungsbeständen unterschieden wurde; eine verbindliche Qualifikation der hier streitigen Vermögenswerte als Betriebsvermögen der Zweigniederlassung lässt sich daraus nicht ableiten.

4.3 Nach dem Gesagten ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin weder das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte im Sinne von Art. 24 Abs. 3 VStG noch die Zurechnung der verrechnungssteuerbelasteten Erträge zum Betriebsvermögen einer solchen Betriebsstätte nachzuweisen vermochte. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Januar 2026 erweist sich somit als rechtmässig, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

5.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In Anwendung von Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar

2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) werden diese auf Fr. 8'500.– festgesetzt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 8'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Keita Mutombo	Janic Lombriser

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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