25

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-719/2013 vom 26. März 2015

Verrechnungssteuer. Rückerstattung. Recht zur Nutzung bei einem Common Contractual Fund nach irischem Recht (CCF).

Art. 21 Abs. 1 Bst. a, Art. 22, Art. 24, Art. 25 Abs. 1 und Art. 26 VStG.

1. Schweizerische kollektive Kapitalanlagen können nach Massgabe von Art. 26 VStG die auf Wertschrifterträgen erhobene Verrechnungssteuer selbst zurückfordern (E. 2.5.1 und E. 2.5.2); dies gilt in der Regel nicht für ausländische kollektive Kapitalanlagen (E. 2.5.3).
2. Bei Art. 26 VStG handelt es sich um eine steuertechnische Vorschrift, welche die Rückerstattung erleichtern soll. Der Artikel teilt jedoch nicht das Recht der Nutzung der Erträge an die kollektive Kapitalanlage zu (E. 2.6.4).
3. Im internationalen Verhältnis richtet sich das Rückerstattungsrecht nach dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA; E. 2.2). Kollektive Kapitalanlagen fallen – von Ausnahmen abgesehen – nicht unter den persönlichen Geltungsbereich der DBA, sondern werden transparent behandelt. Einem CCF steht gestützt auf ein DBA somit kein Rückerstattungsrecht zu. Im Verhältnis mit Irland gibt es auch keine Verständigungsvereinbarung, die Derartiges vorsieht (E. 2.5.4). Der CCF hat somit kein Rückerstattungsrecht (E. 2.5.3 und E. 2.5.4).
4. Bei vertraglich konstituierten kollektiven Kapitalanlagen kommt das Recht zur Nutzung in der Regel den Anlegern zu (E. 2.6.5.1). Dies gilt auch für offene vertraglich organisierte kollektive Kapitalanlagen wie einen CCF (E. 2.6.6).

Impôt anticipé. Droit au remboursement. Droit de jouissance en relation avec les Common Contractual Fund de droit irlandais (CCF).

Art. 21 al. 1 let. a, art. 22, art. 24, art. 25 al. 1 et art. 26 LIA.

1. Les placements collectifs de capitaux suisses peuvent exiger eux-mêmes, en vertu de l'art. 26 LIA, le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les rendements de titres (consid. 2.5.1 et 2.5.2);

ceci ne vaut en principe pas pour les placements collectifs de capitaux étrangers (consid. 2.5.3).

2. L'art. 26 LIA constitue une prescription de technique fiscale qui vise à faciliter le remboursement. Il n'attribue toutefois aux placements collectifs de capitaux aucun droit de jouissance sur les rendements (consid. 2.6.4).
3. Dans le contexte international, le droit au remboursement est réglé par la convention de double imposition (CDI) applicable au cas d'espèce (consid. 2.2). Sauf exception, les placements collectifs de capitaux ne tombent pas dans le champ d'application personnel de la CDI mais sont traités de manière transparente. Un CCF ne peut ainsi fonder un éventuel droit au remboursement sur la base d'une CDI. Dans les relations avec l'Irlande, il n'existe pas non plus d'accord amiable qui prévoit un tel droit (consid. 2.5.4). Le CCF n'a donc pas de droit au remboursement (consid. 2.5.3 et 2.5.4).
4. Dans le cas des placements collectifs de capitaux constitués par contrat, le droit de jouissance revient en général aux investisseurs (consid. 2.6.5.1). Ceci vaut également pour les placements collectifs de capitaux ouverts organisés contractuellement comme un CCF (consid. 2.6.6).

Imposta preventiva. Rimborso. Diritto di godimento di un Common Contractual Fund di diritto irlandese (CCF).

Art. 21 cpv. 1 lett. a, art. 22, art. 24, art. 25 cpv. 1 e art. 26 LIP.

1. In virtù dell'art. 26 LIP gli investimenti collettivi di capitale svizzeri possono chiedere autonomamente il rimborso dell'imposta preventiva riscossa sui redditi dei titoli (consid. 2.5.1 e 2.5.2); ciò non vale, di regola, per gli investimenti collettivi di capitale esteri (consid. 2.5.3).
2. L'art. 26 LIP è una disposizione di tecnica fiscale destinata a facilitare il rimborso. Tuttavia, essa non conferisce all'investimento collettivo di capitale il diritto di godimento sui redditi (consid. 2.6.4).
3. In ambito internazionale il diritto al rimborso è retto dalla convenzione di doppia imposizione (CDI) di volta in volta applicabile (consid. 2.2). Salvo eccezioni, gli investimenti collettivi di capitale non rientrano nel campo d'applicazione personale della CDI, bensì

sono trattati in maniera trasparente. Le CDI non conferiscono ai CCF alcun diritto di rimborso. Nei rapporti con l'Irlanda non esiste neppure un accordo amichevole che preveda tale diritto (consid. 2.5.4). Il CCF non ha dunque alcun diritto al rimborso (consid. 2.5.3 e 2.5.4).

- 4. Nel caso di investimenti collettivi di capitale costituiti per contratto il diritto di godimento spetta di norma agli investitori (consid. 2.6.5.1). Ciò vale anche per gli investimenti collettivi di capitale aperti organizzati contrattualmente come i CCF (consid. 2.6.6).**

Die Personalvorsorgestiftung X. (nachfolgend: PVS) hält Anteile an einem Common Contractual Fund nach irischem Recht (CCF). Dieser investiert unter anderem in schweizerische Wertschriften. Auf den entsprechenden Erträgen wird die Verrechnungssteuer erhoben.

Mit Entscheid vom 12. August 2011 verweigerte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der PVS im Wesentlichen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer – für die Jahre 2006 bis 2010 – für die hier fraglichen Erträge.

Die dagegen erhobene Einsprache der PVS wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2013 vollumfänglich ab.

Am 12. Februar 2013 reichte die PVS Beschwerde ein.

Das Bundesverwaltungsgericht heisst die Beschwerde gut.

[Das Bundesgericht bestätigt diesen Entscheid mit Urteil vom 15. September 2016 (2C_404/2015).]

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an

Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft 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 (DBA) geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteile des BVGer A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.2; A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 3.2; A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2; BAUER-BALMELLI/REICH, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Aufl. 2012, Vorbemerkungen N. 71, nachfolgend: Kommentar VStG).

2.3

2.3.1 Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V. m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

2.3.2 Bei kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG, SR 951.31) sind die Fondsleitung, die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital, die Investmentgesellschaft mit festem Kapital und die Kommanditgesellschaft für die Verrechnungssteuer steuerpflichtig (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG). Für die Zwecke der Verrechnungssteuererhebung werden kollektive Kapitalgesellschaften demnach intransparent behandelt (HANS PETER HOCHREUTENER, Die eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II,

Rz. 380 f.; LISSI/HÖSSL, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit Schweizer Investoren, IFF Forum für Steuerrecht 2013 S. 29 ff., 31; OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger [1. Teil], IFF Forum für Steuerrecht 2008 S. 266 ff., 269, die darauf hinweisen, dass dem vor allem Praktikabilitätsüberlegungen zugrunde liegen, nachfolgend: Besteuerung KKA 1; STEFAN OESTERHELT, in: Basler Kommentar, Kollektivanlagengesetz, 2009, Vor Art. 1 N. 35, nachfolgend: Kommentar KAG). Allerdings wird dieses Prinzip der Intransparenz teilweise durchbrochen (z.B. Art. 5 Abs. 1 Bst. b VStG; dazu: HOCHREUTENER, a.a.O., Teil II, Rz. 542 f.; HESS/SCHERRER, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 5 N. 51).

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22–28 VStG Berechtigter dann Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besass. Die Rückerstattung ist indessen in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG). Nach Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

Juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit haben im Sinn von Art. 22–28 VStG Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten (Art. 24 Abs. 2 VStG). Sofern sie die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als Ertrag verbuchen, verwirken sie indessen den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 25 Abs. 1 VStG).

2.4.2 Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens an eine juristische Person setzt demnach voraus, dass a) diese bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland gehabt und b) das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besessen hat (Art. 21 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 Abs. 2 VStG), dass sie c) die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat und dass sie d) den Antrag auf Rückerstattung der Steuer innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, stellt

(Art. 25 Abs. 1 und 32 Abs. 1 VStG). Ferner steht die Rückerstattung e) unter dem Vorbehalt, dass sie nicht zu einer Steuerrückumkehr führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

2.5

2.5.1 Art. 26 VStG bestimmt, dass eine kollektive Kapitalanlage, welche die Verrechnungssteuer von Anteilen an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG entrichtet (Art. 10 Abs. 2 VStG), für ihre Rechnung Anspruch auf Rückerstattung der zu ihren Lasten abgezogenen Verrechnungssteuer hat. Vor dem 1. Januar 2007 bezog sich Art. 26 VStG (in der Fassung vom 13. Oktober 1965, AS 1966 371, 379) noch auf das Anlagefondsgesetz vom 18. März 1994, welches am 1. Januar 2007 durch das KAG ersetzt wurde. Für den vorliegenden Fall ergeben sich daraus aber keine relevanten Änderungen, weshalb auf die alte Fassung nicht eingegangen wird.

2.5.2 Art. 26 VStG bezieht sich nur auf die Rückerstattungsberechtigung inländischer kollektiver Kapitalanlagen, denn die Rückerstattung gestützt auf das VStG kommt nur für Inländer infrage. Die kollektive Kapitalanlage mit Sitz in der Schweiz kann demnach für eigene Rechnung die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gegenüber der ESTV geltend machen.

2.5.3 Auf ausländische kollektive Kapitalanlagen findet Art. 26 VStG grundsätzlich keine Anwendung (HESS/SCHERRER, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 26 N. 22; OESTERHELT, in: Kommentar KAG, a.a.O., Vor Art. 1 N. 330). Sie sind nicht Inländerinnen im Sinn von Art. 9 Abs. 1 VStG. Nur dann wären sie aber nach Art. 10 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 Bst. c VStG steuerpflichtig, was notwendige Voraussetzung für die Anwendung von Art. 26 VStG ist (E. 2.5.1). Abgesehen von – hier nicht relevanten – Ausnahmen kann die ausländische kollektive Kapitalanlage die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf das VStG nicht geltend machen.

2.5.4 Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen inländischer Anlagen richtet sich im internationalen Verhältnis nach dem jeweils anwendbaren DBA (vgl. E. 2.2). Dabei werden kollektive Kapitalanlagen DBA-rechtlich – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – transparent behandelt. Sie fallen somit nicht unter den persönlichen Geltungsbereich der jeweiligen DBA, weil sie nicht als Person im Sinn des DBA gelten. Insbesondere ist der irische CCF ein vertraglicher Anlage-

fonds ohne Rechtspersönlichkeit. Er wird direktsteuerlich wie ein vertraglicher Anlagefonds im Sinn von Art. 25 KAG behandelt (OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger [3. Teil], IFF Forum für Steuerrecht 2009 S. 121, nachfolgend: Besteuerung KKA 3; OESTERHELT, in: Kommentar KAG, a.a.O., Vor Art. 1 N. 195e; vgl. auch ESTV, Direkte Bundessteuer, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger, Kreisschreiben Nr. 25 vom 5. März 2009, Ziff. 4.6.1, nachfolgend: Kreisschreiben). Im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen hat die Schweiz mit verschiedenen Staaten eine teilweise oder vollständige Entlastung der auf Kapitalerträgen erhobenen Quellensteuer erreichen können. Irland gehört nicht zu diesen Staaten (OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung KKA 3, a.a.O., S. 132 f.; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 32). Auf das Abkommen vom 8. November 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.944.11) kann sich eine solche kollektive Kapitalgesellschaft nicht berufen, denn das Abkommen gilt gemäss seinem Art. 1 nur für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Ein CCF gilt aber nicht als ansässig (zur transparenten Behandlung von CCF vgl. PATRICIA A. BROWN, Fifty Years of Tax Uncertainty: The Problem of International Neutrality for Collective Investment Vehicles, in: The Tax Treatment of Collective Investment Vehicles and Real Estate Investment Trusts, Amsterdam 2013, S. 19 ff., 36).

2.6 Kann die ausländische kollektive Kapitalanlage die Verrechnungssteuer nicht zurückfordern, ist zu prüfen, ob den (schweizerischen) Anteilsinhabern dieses Recht zusteht. Ausländischen Anteilsinhabern steht dieses Recht allenfalls gestützt auf ein DBA oder gemäss Art. 27 VStG zu. Dies ist jedoch vorliegend nicht relevant und es ist darauf nicht weiter einzugehen.

2.6.1 Gemäss der derzeitigen Praxis der ESTV kann die Verrechnungssteuer, die von Dividenden abgezogen wird, die von schweizerischen Gesellschaften an eine kollektive Kapitalanlage ausbezahlt werden, nicht von den Anteilsinhabern zurückgefordert werden, weil die ESTV davon ausgeht, gestützt auf Art. 26 VStG stünde das Recht zur Nutzung ausschliesslich der kollektiven Kapitalanlage zu. Soweit es sich um eine schweizerische kollektive Kapitalanlage handelt, kann diese selbst die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 26 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG zurückfordern und wird sie (unter Vorbehalt von Art. 21 Abs. 2) bei Vorliegen der Voraussetzungen auch zurückerstattet erhalten.

Handelt es sich jedoch um eine ausländische kollektive Kapitalanlage, könnte diese – da sie in den Augen der ESTV als Nutzungsberechtigte gilt – die Verrechnungssteuer allenfalls gestützt auf ein DBA oder eine andere internationale Vereinbarung zurückfordern. Die Anleger können die Verrechnungssteuer – da die ESTV die (ausländische) kollektive Kapitalanlage und nicht die Anleger als nutzungsberechtigt betrachtet – nicht zurückfordern.

Anzumerken ist, dass die ESTV die Rückerstattungs berechtigung der Anleger in einem 2007 teilweise publizierten Gutachten zunächst bejaht, diese Praxis aber vier Jahre später wieder geändert hatte (LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 32).

Im Folgenden ist nun auf die Praxis der ESTV einzugehen.

2.6.2 Den schweizerischen Anteilshabern steht das Recht, die Verrechnungssteuer mit Bezug auf den auf sie entfallenden Anteil an der kollektiven Kapitalanlage zurückzufordern, allenfalls gestützt auf Art. 22 oder 24 VStG in Verbindung mit Art. 61 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211), zu.

Vorliegend genügt es, auf die Rückerstattungs berechtigung juristischer Personen einzugehen (zu den Voraussetzungen: E. 2.4.2).

2.6.3 Das Recht zur Nutzung wird im Gesetz selbst nicht definiert. Gegenstand einer Nutzung sind Sachen oder nutzbare Rechte, die Früchte (in der Regel zeitlich wiederkehrende Erzeugnisse oder Erträge) abwerfen. Neben dem Eigentümer der Sache, der in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach seinem Belieben verfügen kann und auch das Eigentum an ihren natürlichen Früchten hat (Art. 641 ff. ZGB), haben eine derartige Nutzung diejenigen Personen, denen sie nach Zivilrecht (Gesetz, Vertrag) oder nach öffentlichem Recht zusteht oder denen sie vom Eigentümer oder seinem Rechtsnachfolger übertragen worden ist (PFUND/ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, 1985, Art. 21 Abs. 1 Bst. a N. 2.26). So hat das Recht zur Nutzung eines zinstragenden Guthabens derjenige, der darüber ausschliesslich « effektiv » Verfügungsberechtigt ist, das heisst, den umfassenden Anspruch auf jeden möglichen Nutzen, den der Vermögenswert in irgendeiner Form abwirft, hat (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Art. 21 Abs. 1 Bst. a N. 2.23). Das verrechnungssteuerlich relevante Recht zur Nutzung darf weder bloss vorgegeben noch lediglich von vorübergehender Dauer sein. Es muss nicht dinglich, sondern kann auch bloss obligatorisch sein, weshalb nicht unbedingt entscheidend

ist, ob der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert im Eigentum des Antragstellers steht (vgl. ASA 54 S. 394 f. E. 4b). Entscheidend ist, wem der Nutzen des den Ertrag abwerfenden Vermögenswerts unbelastet und effektiv zukommt, wer mit anderen Worten über diesen ausschliesslich und frei Verfügungsberechtigt ist. Dementsprechend hat derjenige, der – wie zum Beispiel der blosse Verwalter eines Vermögens – vertraglich verpflichtet ist, den Nettoertrag einem Dritten (spontan oder auf Abruf) zuzuwenden, nicht das Recht zur Nutzung des betreffenden Stammrechtes. Insoweit enthält Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG mit der Umschreibung « Recht zur Nutzung » nicht einen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und ist demzufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (Urteile des BVerG A-4794/2012 E. 2.6 [auch zum Folgenden]; A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 3.3 m.w.H.; MAJA BAUER-BALMELLI, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 21 N. 12 und N. 18; JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping, 2001, Rz. 280 ff. und Rz. 642 ff.; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 36; ROLAND A. PFISTER, Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Investoren transparenter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen, IFF Forum für Steuerrecht 2013 S. 19 ff., 22 ff.).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswerts berechtigt ist, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat (vgl. Urteil des BVerG A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 5.3.2, welches zwar durch Urteil des BVerG 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 aufgehoben wurde, jedoch nur hinsichtlich der Frage, ob im konkreten Fall eine Steuerumgehung vorlag; zum Ganzen auch die Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 19. Februar 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.112 E. 2.b.bb und vom 9. August 2005, veröffentlicht in VPB 70.11 E. 2b.bb; MISTELI, a.a.O., Rz. 649).

2.6.4 Damit ist zunächst zu klären, ob Art. 26 VStG das Recht zur Nutzung der kollektiven Kapitalanlage selbst zuweist, wovon die ESTV ausgeht.

2.6.4.1 Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen

möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 136 III 373 E. 2.3; 140 II 80 E. 2.5.3; 137 I 77 E. 3.3.2). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 138 II 217 E. 4.1; 138 II 440 E. 13; 138 IV 232 E. 3). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4016/2012 vom 6. März 2013 E. 5 m.H.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.180 ff.).

2.6.4.2 Dem Wortlaut von Art. 26 VStG selbst lässt sich betreffend Zuteilung des Rechts zur Nutzung nichts entnehmen.

2.6.4.3 Bezieht man die Gesetzessystematik mit ein, ist festzuhalten, dass Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG festhält, dass die nach den Art. 22–28 VStG Berechtigten dann Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer haben, wenn sie bei Fälligkeit der Kapitalerträge das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besaßen. Art. 26 VStG gehört zu den Art. 22–28 VStG, was gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a dazu führen müsste, dass die dort genannte kollektive Kapitalanlage nur dann Anspruch auf Rückerstattung erheben kann, wenn ihr das Recht zur Nutzung an den entsprechenden Vermögenswerten zustand. Diese Auslegung führt demnach gerade nicht dazu, dass das Recht zur Nutzung in jedem Fall der kollektiven Kapitalanlage zugeschrieben würde. Im Gegenteil liesse sich daraus schliessen, dass eine kollektive Kapitalanlage nur dann Anspruch auf die Rückerstattung der entsprechenden Verrechnungssteuer hätte, wenn ihr das Recht zur Nutzung zukäme. Keiner der Artikel im 2. Abschn. («Steuerrückerstattung») beinhaltet nämlich eine solche Zuweisung des Rechts zur Nutzung. Dieses Recht ist jeweils Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Artikel und nicht deren Folge. Gesetzes-systematisch stellt sich Art. 26 VStG somit als Spezialfall dar, weil er schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen einen Anspruch auf Rückerstattung zuspricht, unabhängig davon, ob ihnen das Recht zur Nutzung zusteht (bei gegebenen übrigen Voraussetzungen).

2.6.4.4 Der historische Gesetzgeber wollte Anteilsinhaber von Anlagefonds (wie es damals noch hiess) – verrechnungssteuerrechtlich – nicht so stellen, als würden sie die im Fonds gehaltenen Papiere direkt halten (BBl 1963 II 953, 960). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche auf vom Fonds gehaltenen schweizerischen Wertpapieren erhoben wird, sollte vom Fonds zurückverlangt werden können, damit nicht die Anteilsinhaber, welche mit der Verrechnungssteuer auf den vom Fonds vorgenommenen Ausschüttungen belastet würden, eine doppelte Belastung erlitten (BBl 1963 II 953, 973). Zudem wird klar festgehalten, dass der Anlagefonds selbst keine Rechtspersönlichkeit hat und nicht Steuersubjekt ist (BBl 1963 II 953, 975 f. und 978 f.; wobei steuerrechtlich nicht so sehr die fehlende Rechtspersönlichkeit entscheidend ist, als vielmehr die [daran anknüpfende] fehlende Rechtsfähigkeit; vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 53). « Dieser Rückerstattungsanspruch ist rein steuertechnisch bedingt und ändert nichts daran, dass der Fonds selbst keine Rechtspersönlichkeit hat und nicht als Steuersubjekt gilt. » (BBl 1963 II 953, 979). Hier wird klar gesagt, dass Art. 26 VStG (Art. 25 des Entwurfs) nur aus steuertechnischen Gründen ins Gesetz aufgenommen wurde. Aus dem Umstand, dass es sich nur um eine technische Bestimmung handelt, erhellt, dass sie ein Recht zur Nutzung gerade nicht zuteilen kann und will.

2.6.4.5 Diese Ansicht des Bundesrats deckt sich mit der zeitgemässen Auslegung durch die herrschende Lehre. Diese erblickt in Art. 26 VStG eine steuertechnische Vorschrift: Aus Praktikabilitätsgründen (in der Regel werden die Erträge der im Fonds gehaltenen Titel an verschiedenen Terminen fällig und der Aufwand für die Rückerstattung steht für die Anteilseigner oft in keinem vernünftigen Verhältnis zur Steuerentlastung) soll der Fonds selbst die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen können und nicht die einzelnen Anteilseigner. Der Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 26 VStG wird als Ausnahme des in Art. 21 Abs. 1 Bst. a verankerten Grundsatzes gesehen, wonach rückerstattungsberechtigt ist, wer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des betreffenden Vermögenswerts besass. Weil nämlich die Fondsleitung das Fondsvermögen treuhänderisch für den Anleger verwaltet, stehe das Recht zur Nutzung an den Erträgen des Fonds den Anlegern zu. Art. 26 VStG sei rein steuertechnisch bedingt (HESS/SCHERRER, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 26 N. 2 f.; LISSI/HÖSSLER, a.a.O., S. 34 m.H. auf BBl 1963 II 953, 978 f.; vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Besteuerung KKA 1, a.a.O., S. 269). Mit anderen Worten sagt Art. 26 VStG nichts darüber aus, wem das Recht zur Nutzung der Vermögenswerte zukommt; insbesondere weist

er das Recht zur Nutzung nicht der kollektiven Kapitalanlage zu (vgl. zu einer ähnlichen Konstellation, dort Art. 62 VStV betreffend, der ebenfalls das Rückerstattungsrecht unabhängig vom Recht der Nutzung zuteilt: Urteil A-4794/2012 E. 2.7). LISSI/HÖSSLI gehen gar so weit, dass aus Art. 26 VStG abzuleiten ist, dass kollektive Kapitalanlagen grundsätzlich gerade nicht rückforderungsberechtigt seien (LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 34). Art. 26 VStG stellt demnach die Ausnahme zur Regel dar, dass nur der Nutzungsberechtigte rückerstattungsberechtigt ist.

2.6.4.6 Unter dem Gesichtspunkt der Auslegung nach Sinn und Zweck kann das soeben Gesagte herangezogen werden. Gemäss der Botschaft ist der Zweck der Vorschrift nämlich, eine doppelte Belastung der Anteilhaber des Fonds mit der Verrechnungssteuer zu vermeiden. Auf der Dividende der Wertschriften wird die Verrechnungssteuer abgezogen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a und b VStG) und bei der Weiterleitung von Gewinnen an die Anteilseigner des Fonds muss dieser abermals die Verrechnungssteuer einbehalten und der ESTV abliefern (Art. 4 Abs. 1 Bst. c VStG). Handelt es sich um schweizerische Anteilseigner, dient die erhobene Verrechnungssteuer lediglich der Steuersicherung (E. 2.2). Da bei rein inländischen Sachverhalten die kollektive Kapitalanlage Ausschüttungen an die Anteilseigner mit der Steuer belasten muss, die sie ihrerseits steuerbelastet bezogen hat, ist es sinnvoll, dass sie selbst zunächst die zu ihren Lasten abgezogene Verrechnungssteuer zurückfordern und alsdann ihren Eignern die nur noch einfach belasteten Gewinne auszahlen kann. Darauf können diese die von der kollektiven Kapitalanlage der ESTV abgelieferte Verrechnungssteuer zurückfordern. Das macht auch insofern Sinn, als bei kollektiven Kapitalanlagen selbst der Sicherungszweck kaum eine Rolle spielen kann, sind doch – mit Ausnahme von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz – kollektive Kapitalanlagen nicht selbst direktsteuerliches Steuerobjekt. Direktsteuerlich werden – mit der soeben genannten Ausnahme – nur die Anleger besteuert (Art. 10 Abs. 2 DBG [SR 642.11]; vgl. auch Art. 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Theoretisch wäre auch denkbar, dass die Anteilseigner beide Steuern, sowohl die von der ausschüttenden Gesellschaft als auch die von der kollektiven Kapitalanlage zurückgehaltenen, zurückfordern könnten. Dies würde aber – insbesondere bei kollektiven Kapitalgesellschaften mit vielen Eignern – zu einem erheblichen Aufwand für alle Beteiligten führen (ESTV, kollektive Kapitalanlage und Anteilhaber). Um den oben genannten Zweck (Verhinderung der doppelten Be-

lastung der Anteilshaber auf einfach zu handhabende Weise) zu erreichen, ist es aber nicht notwendig, das Recht zur Nutzung an den Ertrag abwerfenden Wertpapieren dem Fonds zuzuteilen. Eine rein technische Vorschrift genügt hierfür. Auch dies spricht dafür, dass Art. 26 VStG gerade keine Zuteilung des Rechts zur Nutzung vornimmt.

Zur Erinnerung sei hier festgehalten, dass sich die Lage anders gestaltet, wenn es sich um eine ausländische kollektive Kapitalanlage mit schweizerischen Eignern handelt, die in schweizerische Wertschriften investiert. Dieser werden die Ausschüttungen der schweizerischen Gesellschaften zwar mit der Verrechnungssteuer belastet überwiesen, sie selbst muss aber von ihren Ausschüttungen an ihre Eigner keine Verrechnungssteuer erheben. Eine doppelte Belastung mit der schweizerischen Verrechnungssteuer kommt damit von vornherein nicht infrage, weshalb eine solche auch nicht vermieden werden muss. Kann aber die ausländische kollektive Kapitalanlage selbst die entsprechende Verrechnungssteuer nicht (weder gestützt auf eine zwischenstaatliche Vereinbarung noch gestützt auf Art. 26 VStG) zurückfordern, ist zu fragen, ob dieses Recht den beziehungsweise einigen der Anleger zusteht (dazu E. 2.6.5). Da die kollektive Kapitalanlage selbst die Verrechnungssteuer nicht zurückfordern kann, stellt sich hier das Problem einer allfälligen doppelten Rückerstattung nicht.

2.6.4.7 Nach dem zuvor Gesagten spricht nichts dafür, dass mit Art. 26 VStG ein Recht zur Nutzung (allenfalls als gesetzliche Fiktion) zugeteilt wird. Im Gegenteil sprechen insbesondere die systematische, historische, zeitgemässe und teleologische Auslegung dagegen. Damit ist festzuhalten, dass es sich bei Art. 26 VStG um eine rein technische Erhebungsvorschrift handelt, die nicht das Recht zur Nutzung an den ausgeschütteten Dividenden zuteilt. Sie teilt lediglich das Recht zur Geltendmachung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer – nicht aber das Recht zur Nutzung – zu, sodass, wenn die kollektive Kapitalanlage gestützt auf Art. 26 VStG (oder ein DBA) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen kann, das Rückerstattungsrecht nicht gleichzeitig auch den Anteilshabern zusteht. Es kann nicht zu einer doppelten Rückerstattung kommen, wenn die Anteilshaber nur dann das Recht auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer selbst geltend machen können, wenn dies der kollektiven Kapitalanlage verwehrt ist.

2.6.5 Da Art. 26 VStG das Recht zur Nutzung nicht zuteilt, ist auf die zuvor gestellte Frage zurückzukommen, ob den (schweizerischen) Anlegern einer (ausländischen) kollektiven Kapitalanlage das Recht zur Nutzung zukommt. Wie gesehen (E. 2.5.2), erweist sich die Antwort auf diese

Frage für schweizerische kollektive Kapitalanlagen nicht als relevant, weil letztere gestützt auf Art. 26 VStG selbst die Verrechnungssteuer zurückfordern können. Ebenfalls nicht relevant ist die Antwort, wenn die ausländische kollektive Kapitalgesellschaft gestützt auf eine internationale Vereinbarung selbst die Verrechnungssteuer zurückfordern kann (E. 2.5.4). In diesen Fällen kann das Rückerstattungsrecht nicht zusätzlich den Anteilseignern zustehen, da es sonst zu einer doppelten Rückerstattung käme.

2.6.5.1 Bei (vertraglich konstituierten) kollektiven Kapitalanlagen geht die Lehre davon aus, dass das Recht zur Nutzung grundsätzlich den Anlegern zukommt, da diese einen obligatorischen Anspruch auf ihren Anteil am Vermögen beziehungsweise am entsprechenden Vermögensertrag haben (BAUER-BALMELLI, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 21 N. 15; TONI HESS, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht 2013, Aufsätze Nr. 3 Ziff. 2.2; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 36; PFISTER, a.a.O., S. 23). Demnach verwaltet die Fondsleitung das Vermögen für die Anleger nur treuhänderisch.

2.6.5.2 Art. 61 Abs. 1 VStV hält fest, dass die Verrechnungssteuer, die vom Ertrag treuhänderisch übereigneter Werte abgezogen wurde, nur zurückerstattet wird, wenn die Voraussetzungen zur Rückerstattung beim Treugeber erfüllt sind. Überdies muss gemäss Abs. 2 dieses Artikels der Antrag auf Rückerstattung vom Treugeber eingereicht werden. Dabei hat er auf das Treuhandverhältnis hinzuweisen und die an diesem Verhältnis beteiligten Personen mit Namen und Adresse zu bezeichnen. Der treuhänderische Vermögensverwalter wird nicht als nutzungsberechtigt angesehen (PFISTER, a.a.O., S. 22 m.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Eine kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 25 KAG kann so ausgestaltet sein, dass eine Fondsleitung das Anlagevermögen erwirbt und treuhänderisch in eigenem Namen auf Rechnung der Anleger verwaltet. Sie wird funktionell und wirtschaftlich gesehen fiduziarisch für die Anleger tätig (Art. 30 KAG; vgl. für die direkten Steuern Kreisschreiben Ziff. 2; HESS, a.a.O., Ziff. 1.3.1 « Stellung der Anleger »). Die Rechte der Anleger sind dann vertraglich begründet. Auch ist es möglich, dass für jeden Fonds eine Körperschaft beziehungsweise Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit geschaffen wird, die aus den Anlegern als Mitglieder besteht (BÜNZLI/WINZELER, in: Kommentar KAG, Art. 25 N. 5, vgl. auch N. 8).

2.6.6 Bei einer offenen vertraglich organisierten kollektiven Kapitalanlage – wie einem irischen CCF (E. 2.5.4) – steht demnach in der Regel das

Recht zur Nutzung den Anlegern zu. Sofern auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (E. 2.4.2), ist ihnen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die auf den der kollektiven Kapitalanlage ausgeschütteten Erträgen erhoben wurde, zu gewähren. Die kollektive Kapitalanlage muss dazu allerdings für die ESTV die notwendigen Informationen liefern. Eine entsprechende Bescheinigung muss es der ESTV ermöglichen, den Rückerstattungsantrag zu prüfen und Fälle missbräuchlicher oder mehrfacher Rückerstattung zu erkennen. Die formellen Erfordernisse dürfen aber nicht so hoch angesetzt werden, dass dem steuerehrlichen Anleger die Rückerstattung von vornherein verwehrt bleibt (HESS/SCHERRER, in: Kommentar VStG, a.a.O., Art. 26 N. 30; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 37 f.; TONI HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilinhaber in der Schweiz, 2001, S. 487 f., 500 ff.; PFISTER, a.a.O., S. 25 f.).