Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 15.09.2016 (2C_404/2015)

Abteilung I
A-719/2013

Urteil vom 26. März 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

Personalvorsorgestiftung X._____, …,
vertreten durch KPMG AG, Steuerberatung, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Recht zur Nutzung, ordnungsgemässe Verbuchung, Ruling).

Sachverhalt:

A.
Die Personalvorsorgestiftung X._____ (nachfolgend auch: die PVS) bezweckt die berufliche Vorsorge im Rahmen des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) und seiner Ausführungsbestimmungen zugunsten der Arbeitnehmer der «X._____», …, und der mit dieser eng verbundenen Unternehmungen sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod. Ferner kann der PVS das Personal von mit ihr wirtschaftlich oder finanziell eng verbundenen Unternehmungen angeschlossen werden. Schliesslich kann die PVS über die gesetzlichen Mindestleistungen hinaus weitergehende Vorsorge betreiben, einschliesslich Unterstützungsleistungen in Notlagen, wie bei Krankheit, Unfall, Invalidität oder Arbeitslosigkeit. Sie ist aufgrund von Art. 80 BVG bzw. Art. 56 Bst. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und [des kantonalen Steuergesetzes] von den direkten Steuern des Bundes, des Kantons (…) sowie der Gemeinde (…) befreit.

B.
B.a Am 21. April 2004 bat die A._____ AG die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schriftlich, ihr die steuerliche Behandlung von Anteilsinhabern bzw. die steuerliche Transparenz eines irischen Commom Contractual Fund (CCF; einer im irischen Recht vorgesehenen Anlageform) zu bestätigen. Zusammengefasst ging es um die Frage, ob die Anleger – hier konkret Pensionskassen eines multinationalen Unternehmens in mehreren Ländern –, in deren Interesse und für deren Rechnung ein kollektives Anlagevehikel Anlagen tätige, so behandelt würden, wie wenn sie direkt in die Anlagen investiert hätten. Es sei wichtig, dass das Anlagevehikel steuerlich transparent behandelt werde, damit die Anleger keine Nachteile bezüglich der Inanspruchnahme eines Doppelbesteuerungsabkommens erführen.

Betreffend die steuerliche Behandlung des CCF für die direkte Bundessteuer ging die A._____ AG davon aus, er sei als vertraglich strukturierter Anlagefonds dem schweizerischen Anlagefonds im Sinn des [bis zum 31. Dezember 2006 geltenden] Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Anlagefonds (Anlagefondsgesetz, AFG, AS 1994 2523) gestützt auf Art. 2 Abs. 1 AFG ähnlich. Wie ein schweizerischer Anlagefonds gemäss AFG sei auch der CCF sinngemäss kein eigenes Rechtssubjekt. Er sei

demzufolge auch nicht als Steuersubjekt zu betrachten, sofern kein direkter Grundbesitz in der Schweiz vorliege. Mit andern Worten sei der CCF steuerlich transparent zu behandeln bzw. gelte der Anteilsinhaber des CCF bezüglich dessen Anlagen und Erträgen grundsätzlich als Steuersubjekt.

Die steuerliche Behandlung der inländischen Anteilsinhaber des CCF betreffend direkte Bundessteuer und Verrechnungssteuer stelle sich so dar, dass die durch den CCF erzielten bzw. ausgeschütteten Vermögenserträge und Kapitalgewinne grundsätzlich beim jeweiligen Anteilsinhaber der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer unterliegen würden. Entsprechend habe der inländische Anteilsinhaber Anspruch auf Rückerstattung/Anrechnung allfälliger Verrechnungssteuern resp. ausländischer Quellensteuern.

Die ebenfalls angesprochene steuerliche Behandlung der ausländischen Anteilsinhaber des CCF interessiert vorliegend nicht.

Die Schlussfolgerungen der A._____ AG lautete wie folgt:

«a) der CCF ist für schweizerische Steuerzwecke und für die Zwecke der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen transparent zu behandeln, d.h. der CCF ist kein eigenständiges Steuersubjekt;

b) der inländische Anteilsinhaber des CCF wird auf den Einkünften bzw. Ausschüttungen des CCF steuerlich so behandelt, als hätte er direkt investiert und erfährt deshalb durch die mittelbare Investition via CCF anstelle der Direktinvestition weder betreffend Verrechnungssteuer noch unter einem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen Nachteile;

c) […]»

B.b Am 5. Mai 2004 erklärte sich die ESTV mit dieser Rechtsauffassung einverstanden.

B.c Mit Schreiben vom 27. August 2004 erkundigte sich die A._____ AG bei der ESTV betreffend steuerliche Behandlung des CCF und der Anteilsinhaber in Bezug auf die Stempelabgaben. In diesem Schreiben nannte sie nun die Personalvorsorgestiftung X._____ als Klientin.

C.
In der Folge wurde der CCF eingerichtet und als [Alpha] Fund (nachfolgend: Fund) bezeichnet. Als Depotbank diente die B._____. Diese stellte in der Folge mittels Formular 25 bei der ESTV verschiedene Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für Fälligkeiten der Jahre 2006-2009. Die Anträge waren jeweils vom Global Custodian des Fund, der C._____ Limited (nachfolgend: Global Custodian), unterschrieben. Als «full beneficial owner» wurde stets die Personalvorsorgestiftung X._____ angegeben. Die ESTV gab diesen Anträgen jeweils statt.

D.
Am 7. Juli 2010 fand eine Buchprüfung der ESTV bei der PVS unter anderem betreffend die Verrechnungssteuer der Jahre 2007-2009 statt.

Dem entsprechenden Buchprüfungsrapport ist betreffend die Verrechnungssteuer zu entnehmen, dass es in der Rulinganfrage vom 21. April 2004 in erster Linie um die Belange der Rückerstattung der Verrechnungssteuer sowie um die direkte Bundessteuer gegangen sei. Die Schlussfolgerung der Rulinganfrage habe dahin gelautet, dass, obschon die Wertschriften im Besitz des jeweiligen Subfonds waren (der Fund ist in Subfonds unterteilt), der eigentliche Endbegünstigte (beispielsweise die PVS) die Verrechnungssteuer zurückverlangen dürfe. Diesem Antrag sei von der ESTV stattgegeben worden, weshalb in der Vergangenheit auch entsprechende Rückerstattungsanträge über mehrere Millionen eingereicht worden seien.

E.
Mit Schreiben vom 13. Juli 2013 an die PVS bezog sich die ESTV auf die soeben erwähnte Buchprüfung und stellte fest, dass die PVS den Fund als transparent betrachtet und entsprechend die Verrechnungssteuer zurückverlangt habe. Mit diesem Vorgehen sei sie (die ESTV) nicht einverstanden. Es handle sich um einen regulierten irischen Fonds, welcher für die Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht als transparent betrachtet werden könne. Die PVS habe daher die in der Vergangenheit gestellten Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf jenen Erträgen, welche den Fund beträfen, zu Unrecht gestellt. Die ESTV ersuchte die PVS daher um eine Auflistung sämtlicher Erträge, die während der vorangegangenen fünf Jahre für Rechnung des Anlagefonds zurückverlangt worden waren.

F.
Mit Schreiben vom 30. August 2010 liess die PVS diese Ansicht bestreiten. Sie hielt dafür, die steuerliche Behandlung hinsichtlich der Verrechnungssteuer (und der direkten Bundessteuer) sei durch das Ruling vom 21. April/5. Mai 2004 geregelt. Demnach sei der Fund hinsichtlich der Verrechnungssteuer transparent zu behandeln. Die PVS sei steuerlich so zu stellen, als ob sie direkt in die fraglichen Anlagen investiert hätte. Das Ruling würde die ESTV binden. Die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz basierend auf einer behördlichen Auskunft seien allesamt erfüllt. Zwar sei das KAG per 1. Januar 2007 in Kraft getreten, doch habe sich die Qualifikation des Fund für schweizerische Steuerzwecke dadurch nicht geändert. Es handle sich um einen vertraglichen Anlagefonds.

Das Recht zur Nutzung liege aufgrund der transparenten Behandlung des Fund – der Fund sei kein Steuersubjekt – bei der PVS, welche im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistungen ihren Sitz in der Schweiz gehabt habe. Diese sei ihrer Verbuchungspflicht ordnungsgemäss nachgekommen. Sie habe ihre Anteile am Fund jeweils zum Marktwert und die zurückerstattete Verrechnungssteuer jeweils als Ertrag verbucht. Auch liege keine Steuerumgehung vor.

Die PVS stützte sich unter anderem auf das Kreisschreiben Nr. 24 der ESTV «Verrechnungssteuer / Stempelabgaben» vom 1. Januar 2009 (nachfolgend: KS 24) und das Kreisschreiben Nr. 25 «Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger» vom 5. März 2009 (nachfolgend: KS 25). Sie schliesst, was das KS 24 im Hinblick auf ausländische Quellensteuern festhalte, habe umgekehrt auch für die Verrechnungssteuer zu gelten. Mit anderen Worten stehe aufgrund der transparenten Behandlung des Fund gemäss KS 24 das Recht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer ausschliesslich ihr (der PVS) zu.

G.
Nach einem Telefongespräch mit der ESTV wandte sich die PVS am 21. Oktober 2010 erneut an die ESTV. Insbesondere hielt sie fest, die Verbuchung sei ordnungsgemäss erfolgt. Gemäss Merkblatt S-02.104 der ESTV «Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte als Ertrag bei doppelter Buchhaltung» genüge es, wenn im Zeitpunkt der Rückerstattung die Nettoerträge verbucht würden. Verschiedene Personalvorsorgeeinrichtungen der X._____ hätten sich zum Zweck der gemeinsamen Kapitalanlage zum Fund zusammengeschlossen. Der Global Custo-

dian führe für die einzelnen Personalvorsorgeeinrichtungen einzelne Subkonten (Unit Classes) innerhalb des gesamten Portfolios des Fund. Der Zweck der einzelnen Unit Classes liege darin, den jeweiligen steuerlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Länder, in welchen die Pensionskassen domiziliert seien, Rechnung zu tragen. Aufgrund der separaten Unit Classes könne zu jedem Zeitpunkt der anteilige Net Asset Value (NAV) sowie das anteilige Einkommen einer Pensionskasse am Gesamtportfolio respektive Gesamteinkommen des Fund festgestellt werden. Im Zeitpunkt der Ertragsausschüttung werde der Nettoertrag erfolgswirksam den einzelnen Unit Classes gutgeschrieben. Der Gesamtwert des Fund und damit der Wert der Unit Class der jeweiligen Pensionskasse erhöhe sich um den Betrag des Nettoertrages der Dividende oder der Zinsgutschrift. Die Pensionskasse mache für ihren Anteil am verrechnungssteuerbelasteten Ertrag die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend. Sobald die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt sei, werde diese der Unit Class der Pensionskasse erfolgswirksam zugerechnet. Auf Stufe der Pensionskasse würden die vorstehend genannten Transaktionen market to market (also nach Marktpreisen) verbucht: Der Beteiligungswert am Fund in den Büchern steige im Zeitpunkt der Ertragsausschüttung erfolgswirksam um den Wert des Nettoertrages und, sobald die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt sei, steige wiederum der Beteiligungswert in der Höhe der zurückerstatteten Verrechnungssteuer.

Betreffend das Recht zur Nutzung führte die PVS aus, der Fund sei ein CCF nach irischem Recht. Er habe keine eigene Rechtspersönlichkeit und werde in Irland aus rechtlicher und steuerlicher Sicht transparent behandelt. Die jeweiligen Vermögenswerte ständen im Miteigentum der Anteilsinhaber. Diesen würden das Vermögen und die Erträge des Fund direkt zugerechnet und sie seien als Eigentümer in der Lage, alle Rechte direkt wahrzunehmen. Hier bestehe ein Unterschied zum schweizerischen vertraglichen Anlagefonds, bei dem die Fondsleitung auch die zum Fonds gehörenden Rechte wahrnehme. Die PVS sei sowohl aus wirtschaftlicher als auch aus zivilrechtlicher Sicht Eigentümerin der Vermögenswerte, welche im Fund zusammengefasst seien.

Die PVS erfülle damit alle Voraussetzungen, um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf ihrem Anteil der Erträge des Fund zu beantragen.

H.
Mit zwei Schreiben vom 11. November 2010 forderte die ESTV einerseits rückerstattete Verrechnungssteuern von der PVS im Umfang von Fr. 21'956'479.12 zuzüglich Zins von 5 % ab dem Datum der zu Unrecht erhaltenen Rückerstattung zurück und teilte andererseits – ohne weitere Begründung, aber mit Hinweis auf ein Telefongespräch – mit, dass sie den Ausführungen der PVS in deren Brief vom 21. Oktober 2010 nicht folgen könne.

I.
Nach mehrfacher Korrespondenz bestätigte die ESTV der PVS, dass die Forderung sich lediglich auf Fr. 1'227'111.37 belaufe. Der verbleibende Betrag betreffe schweizerische Obligationen, die direkt von der PVS gehalten würden.

J.
Die PVS bezahlte diese Forderung mit Valuta vom 4. März 2011 zur Vermeidung von möglichen Verzugszinsen unter Vorbehalt.

K.
Am 24. März 2011 reichte die PVS mit dem Formular 25 einen weiteren Antrag auf Rückerstattung für Fälligkeiten des Jahres 2010 ein. Der Bruttobetrag belief sich auf Fr. 1'152'605.26. Die zurückgeforderte Verrechnungssteuer betrug Fr. 403'411.84. Nach Berücksichtigung der Abschlagszahlung der ESTV von Fr. 293'253.34 verblieb eine Restforderung von Fr. 110'158.50.

L.
Mit Entscheid vom 12. August 2011 verweigerte die ESTV der PVS die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Jahre 2006 bis 2010 im Umfang von Fr. 1'630'523.21 und verlangte zusätzlich einen Vergütungszins für die Zeit von der Rückerstattung bis zum Tag der Wiedereinzahlung. Sie begründete dies insbesondere damit, die Dividendenerträge seien in der Erfolgsrechnung nicht ordnungsgemäss verbucht worden. Zudem stellte sie das Recht zur Nutzung in Frage. Betreffend das Ruling führte sie aus, es werde dort nur abgehandelt, wer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen könne. Über die Rückerstattungsberechtigung an sich werde nichts gesagt. Vielmehr müssten die dafür erforderlichen Voraussetzungen, mithin auch die Vorgaben betreffend Verbuchung, erfüllt sein.

M.
Gegen diesen Entscheid erhob die PVS am 8. September 2011 Einsprache und beantragte die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer zuzüglich Zins. Sie brachte insbesondere vor, dass sie die Anforderungen an die ordnungsgemässe Verbuchung erfülle, und sie wiederholte, dass ihr das Recht zur Nutzung in zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht zustehe. Zudem hielt sie dafür, die Aussage der ESTV betreffend das Ruling sei nicht korrekt. Dort werde nämlich auch festgehalten, dass die PVS als Anteilsinhaberin am Fund so behandelt werde, als hätte sie direkt in die Schweizer Aktien investiert.

N.
Diese Einsprache wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2013 vollumfänglich ab. Sie hielt fest, die PVS verfüge nicht über das Recht zur Nutzung, erwähnte ein weiteres Mal die nicht ordnungsgemässe Verbuchung und bestritt die Bindungswirkung des Rulings. Dieses sei vorliegend nicht bindend, weil es sich lediglich zur Anspruchsberechtigung äussere, nicht aber auch zu den übrigen Rückerstattungsvoraussetzungen.

O.
Am 12. Februar 2013 reichte die PVS (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein. Sie beantragt insbesondere die Aufhebung des Einspracheentscheids.

P.
In ihrer Vernehmlassung vom 16. Mai 2013 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Q.
Am 12. Juni 2013 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein, auf die die ESTV am 5. Juli 2013 duplizierte. Auf die Triplik der Beschwerdeführerin vom 31. Juli 2013 folgte die Quadruplik der ESTV vom 23. August 2013.

R.
Nach entsprechender Aufforderung (Verfügung vom 28. April 2014) reichte die ESTV am 23. Mai 2014 verschiedene Unterlagen ein. Die Beschwerdeführerin folgte am 11. Juli 2014, wobei sie zudem – aufforderungsgemäss – zu einigen Punkten die Buchungen betreffend Stellung nahm.

S.
Mit Verfügung vom 24. Juli 2014 wurde den beiden Parteien Frist zur Stellungnahme zu den jeweiligen Eingaben (Bst. R) der Gegenpartei angesetzt, worauf die Beschwerdeführerin (Schreiben vom 26. August 2014) und die ESTV (Eingabe vom 2. Oktober 2014) jeweils unter Hinweis auf ihre bisherigen Eingaben an ihren Anträgen festhielten. Die ESTV führte zudem aus, die Beschwerdeführerin habe im Verlauf des Verfahrens ihre Argumentation geändert und die verbuchten Erträge stimmten nicht mit jenen in den Rückforderungsanträgen überein. Die Beschwerdeführerin antwortete darauf mit Schreiben vom 23. Oktober 2014. Dies veranlasste die Vorinstanz zu einer weiteren Stellungnahme, welche das Datum vom 20. November 2014 trägt, worauf die Beschwerdeführerin ihrerseits am 5. Dezember 2014 Stellung nahm.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Die Beschwerdeführerin stellt ihre Anträge Nr. 3 – 8 in Form eines Feststellungsbegehrens («Es sei festzustellen, dass […]»).

Dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführerin hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweist (vgl. Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen ist (statt vieler: BGE 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; vgl.

ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [nachfolgend: Praxiskommentar], Zürich 2009, Art. 25 N. 20). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits negative Leistungsbegehren, die Anträge auf «Aufhebung des Entscheides […]» bzw. «Aufhebung des Einspracheentschiedes […]» gestellt (s. dazu aber den nachfolgenden Absatz). Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Forderung zu Recht besteht und falls ja, wie hoch diese ist. Der Beschwerdeführerin fehlt deshalb ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihrer Feststellungsbegehren (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_604/2013 und 2C_605/2013 vom 10. Februar 2014 E. 2.1; BVGE 2007/24 E. 1.3). Auf diese ist daher nicht einzutreten.

Ebenfalls nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit die Aufhebung des Entscheides der ESTV vom 12. August 2011 verlangt wird (Antrag Nr. 1). Anfechtungsobjekt ist nur der Einspracheentscheid der ESTV (E. 1.1; vgl. auch HANSJÖRG SEILER, in: Praxiskommentar, Art. 54 N. 17).

Mit diesen Einschränkungen ist auf die im Übrigen mit der nötigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie form- und fristgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde einzutreten.

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 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 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. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.2, A-6142/2012 vom 4. Februar 2014, A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Vorbemerkungen N. 71).

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 KAG 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, Bern/Freiburg 2013, Teil II, Rz. 380 f., S. 312 f.; ALBERTO LISSI/BERNHARD HÖSSLI, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit Schweizer Investoren, Gedanken zu einer umstrittenen Verwaltungspraxis, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 29 ff., S. 31; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger [1. Teil], in: IFF Forum für Steuerrecht 2008 S. 266 ff., S. 269, die darauf hinweisen, dass dem vor allem Praktikabilitätsüberlegungen zugrunde liegen; STEFAN OESTERHELT, in: Watter/Vogt/

Bösch/Rayroux/Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar, Kollektivanlagengesetz [nachfolgend: Kommentar KAG], Basel 2009, Vor Art. 1 N. 35). Allerdings wird dieses Prinzip der Intransparenz teilweise durchbrochen (z.B. Art. 5 Abs. 1 Bst. b VStG; dazu: HOCHREUTENER, a.a.O., Rz. 542 f.; TONI HESS/PATRICK SCHERRER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 51).

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22 bis 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 Vermögenswertes 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 bis 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 Vermögenswertes 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 Steuerumgehung 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) noch auf das AFG, welches am 1. Januar 2007 durch das Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31) 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 in Frage. 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, Art. 26 N. 22; OESTERHELT, in: Kommentar KAG, 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 i.V.m. 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 Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit. Er wird direktsteuerlich wie ein vertraglicher Anlagefonds im Sinn von Art. 25 KAG behandelt (OESTERHELT/WINZAP, Teil 3, S. 121; OESTERHELT, a.a.O., Vor Art. 1 N. 195e; vgl. auch KS 25 Ziff. 4.6.1). 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, Teil 3.,

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: Vermeulen [Hrsg.], The Tax Treatment of CIVs and REITs, 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 i.V.m. 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 Doppelbesteuerungsabkommen 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 Rückerstattungsberechtigung 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 Anteilsinhabern 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 i.V.m. Art. 61 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211) zu.

Vorliegend genügt es, auf die Rückerstattungsberechtigung 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. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]) 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 (W. ROBERT PFUND/BERNHARD ZWAHLEN, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Rz. 2.26 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a). So hat das Recht zur Nutzung eines zinstragenden Guthabens derjenige, der darüber ausschliesslich «effektiv» verfügungsberechtigt ist, d.h. den umfassenden Anspruch auf jeden möglichen Nutzen, den der Vermögenswert in irgendeiner Form abwirft, hat (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.23 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a). 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 z.B. 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 Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.6 [auch zum Folgenden], A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, N. 12 und N. 18 zu Art. 21; JONAS MISTELI, Dividenden-Stripping, Bern/Stuttgart/Wien 2001, N. 280 ff. und N. 642 ff.; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 36; ROLAND A. PFISTER, Rückerstattung der Verrechnungssteuer an inländische Investoren transparenter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2013, S. 19 ff., 22 f.).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes 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 Bundesverwaltungsgerichts A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 5.3.2, welches zwar durch Urteil des Bundesgerichts 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 aufgehoben wurde, jedoch nur hinsichtlich der Frage, ob im konkreten Fall eine Steuerumgehung vorlag; zum Ganzen auch 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., N. 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; Urteile des Bundesgerichts 2C_936/2013, 2C_942/2013 und 2C_947/2013 vom 31. Januar 2014 E. 2.5.3, 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2). Bei der Auslegung

sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 138 II 217 E. 4.1, BGE 138 II 440 E. 13, BGE 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 Bundesverwaltungsgerichts A-4016/2012 vom 6. März 2013 E. 5 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 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 Vermögenswertes 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 zweiten Abschnitt («Steuerrückerstattung») beinhaltet nämlich eine solche Zuweisung des Rechts zur Nutzung. Dieses Recht ist jeweils Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Artikel und nicht deren Folge. Gesetzessystematisch 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 (Botschaft, S. 960). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche auf vom Fond gehaltenen schweizerischen Wertpapieren erhoben wird, sollte

vom Fond zurückverlangt werden können, damit nicht die Anteilsinhaber, welche mit der Verrechnungssteuer auf den vom Fonds vorgenommenen Ausschüttungen belastet würden, eine doppelte Belastung erlitten (Botschaft, S. 973). Zudem wird klar festgehalten, dass der Anlagefonds selbst keine Rechtspersönlichkeit hat und nicht Steuersubjekt ist (Botschaft, S. 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, S. 53). «Dieser Rückerstattungsanspruch ist rein steuertechnisch bedingt und ändert nichts daran, dass der Fonds selbst keine Rechtspersönlichkeit hat und nicht als Steuersubjekt gilt.» (Botschaft, S. 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 Bundesrates 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 Vermögenswertes besass. Weil nämlich die Fondleitung das Fondsvermögen treuhänderisch für den Anleger verwalte, 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, Art. 26 N. 2 f.; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 34 mit Hinweis auf die Botschaft, S. 978 f.; vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, 1. Teil, 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: nicht rechtskräftiges Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4794/2012 vom 13. März 2013 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 Anteilsinhaber 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 Steuersubjekt. Direktsteuerlich werden – mit der soeben genannten Ausnahme – nur die Anleger besteuert (Art. 10 Abs. 2 DBG; 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 Anteilsinhaber). Um den oben genannten Zweck (Verhinderung der doppelten Belastung der Anteilsinhaber 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 vorn herein nicht in Frage, 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 bzw. einigen der Anleger zusteht (dazu unten 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, so dass, wenn die kollektive Kapitalanlage gestützt auf Art. 26 VStG (oder ein Doppelbesteuerungsabkommen) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen kann, das Rückerstattungsrecht nicht gleichzeitig auch den Anteilsinhabern zusteht. Es kann nicht zu einer doppelten Rückerstattung kommen, wenn die Anteilsinhaber 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 bzw. am entsprechenden Vermögensertrag haben (BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 21 N. 15; TONI HESS, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, in: zsis - 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 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Eine kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 25 KAG kann so ausgestaltet sein, dass eine Fondleitung 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 KS 25 Ziff. 2; HESS, in: zsis), 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 bzw. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit geschaffen wird, die aus den Anlegern als Mitgliedern besteht (MICHAEL BÜNZLI/CHRISTOPH 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 entspre-

chende 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, Art. 26 N. 30; LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 37 f.; TONI HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Zürich 2001, S. 487 f., 500 ff.; PFISTER, a.a.O., S. 25 f.).

2.7 Art. 25 Abs. 1 VStG hält fest, dass juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbuchen müssen. Andernfalls verwirken sie den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer. Wer aufgrund der Adressatenliste unter Art. 25 Abs. 1 VStG fällt, muss die Voraussetzungen der Verbuchungsklausel erfüllen, unabhängig davon, ob er beispielsweise wegen Gemeinnützigkeit oder aus einem anderen Grund von den direkten Steuern befreit ist (ZWAHLEN, in: Kommentar VStG, Art. 25 N. 5; PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Art. 25 N. 2). Sinn dieser so genannten Verbuchungsklausel ist in erster Linie, die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer zu ermöglichen (E. 2.2). Weiter ermöglicht oder erleichtert sie beispielsweise die Prüfung, ob die Voraussetzungen der Befreiung von den direkten Steuern erfüllt sind. Sie wirkt der Gefahr entgegen, dass die Vorschriften des VStG über die Anspruchsberechtigung (Recht zur Nutzung, Wohnsitz) umgangen werden können (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Art. 25 N. 2). Art. 25 findet auf kollektive Kapitalgesellschaften sinngemässe Anwendung (Art. 26 VStG).

2.7.1 Weder Art. 25 VStG noch die VStV äussern sich dazu, was unter der ordnungsgemässen Verbuchung als Ertrag zu verstehen ist. Primärer Sinn der Vorschrift ist, dass der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer erreicht werden kann. Anders formuliert, soll mit der Verrechnungssteuer belastet bleiben, wer die ihr zugrunde liegenden Erträge nicht deklariert (vgl. ZWAHLEN, in: Kommentar VStG, Art. 25 N. 1 i.V.m. Art. 23 N. 1). Art. 25 Abs. 1 VStG darf keine Buchung erforderlich machen, die handelsrechtlich unzulässig ist. Auch eine Buchung gutgeschriebener Gewinne über die Steuerbilanz muss als im Sinn von Art. 25 Abs. 1 VStG genügend betrachtet werden (OESTERHELT, a.a.O., Vor Art. 1 N. 247; vgl. zum Genügen der erfolgswirksamen Verbuchung auch PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Art. 25

N. 7.1). Mit der ordnungsgemässen Verbuchung als Ertrag – wie es in Art. 25 Abs. 1 VStG heisst – kann nur die erfolgswirksame Verbuchung in einem Ertragskonto der Erfolgsrechnung gemeint sein. Eine solche liegt einerseits vor, wenn ein Aufwand (im Soll) verbucht wird und gleichzeitig eine Abnahme in einem Aktivkonto oder eine Zunahme in einem Passivkonto (im Haben), und andererseits, wenn ein Ertrag (im Haben) verbucht wird und gleichzeitig eine Zunahme in einem Aktivkonto oder eine Abnahme in einem Passivkonto (im Soll; CONRAD MEYER, Finanzielles Rechnungswesen, 2. Aufl., Zürich 2012, S. 58). Nicht zuletzt ist Art. 25 VStG auf kollektive Kapitalanlagen nur sinngemäss und nicht direkt anwendbar (Art. 26 VStG; E. 2.7 a.E.).

2.7.2 Das Merkblatt der ESTV «Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte als Ertrag bei doppelter Buchhaltung» (S-02.104) empfiehlt in Ziff. 1 eine Bruttoverbuchung der Einkünfte. Darauf ist für den vorliegenden Fall nicht einzugehen. Zur Nettoverbuchung wird festgehalten (Hervorhebungen im Original):

> «Werden die Einkünfte im Ertragskonto lediglich **netto** verbucht […], so ist es zweckmässig, den **Betrag der abgezogenen [Verrechnungssteuer]**, soweit diese beim Rechnungsabschluss noch nicht zurückerstattet (und demzufolge noch nicht als Ertrag verbucht) worden ist, beim Jahresabschluss einerseits einem **Debitorenkonto** (ESTV) zu belasten oder zumindest **transitorisch zu aktivieren** und andererseits der **Ertragsrechnung gutzuschreiben**. Wird dies unterlassen, so ist die Verrechnungssteuer **auf alle Fälle im Zeitpunkt der Rückerstattung** der Ertragsrechnung gutzuschreiben.»

2.7.3 Was als ordnungsgemässe Verbuchung gilt, ergibt sich aus den für die konkrete Gesellschaft einschlägigen Regeln der Buchhaltung, wie sie insbesondere in den Art. 957 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) und den dazugehörigen Verordnungen aufgeführt sind bzw. ist durch Auslegung zu ermitteln (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Art. 25 N. 1 und 4). Vorliegend sind die Artikel des Obligationenrechts in der bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Fassung zu berücksichtigen. Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen (Art. 959 OR in der alten Fassung; vgl. zum Ganzen auch die ähnlichen Grundsätze in Art. 957a Abs. 1 und 2 OR in der heute geltenden Fassung; zu den Grundsätzen einer ordnungsgemässen Rechnungslegung siehe TREUHAND-KAMMER, Handbuch der Wirtschaftsprüfer, Band 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009 [nachfolgend: HWP, Band 1], S. 8, MEYER, a.a.O., S. 168 ff.). Ganz allgemein kann festgehalten werden, dass die Geschäftsbücher die tatsächliche Lage eines Unternehmens wiederspiegeln

müssen. Sie müssen gut lesbar, einfach zu verstehen und einfach zu kontrollieren sein. Was nicht in den eigentlichen Büchern erscheint, muss in Inventaraufstellungen nachgewiesen werden (ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2000, S. 148; ALDO C. SCHELLENBERG, Rechnungswesen, Grundlagen, Zusammenhänge, Interpretationen, Zürich 1995, S. 114 f.).

Beim Begriff der Ordnungsmässigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Der Gesetzgeber hat die Definition der Praxis überlassen. Damit ermöglicht er dieser, die Buchführung den konkreten Verhältnissen und sich wandelnden Ansichten und Bedürfnissen anzupassen (HWP, Band 1, S. 28). Der Grundsatz der Klarheit der Rechnungslegung, der das Ziel verfolgt, diese möglichst benutzerfreundlich darzustellen, also nicht mit einer Flut von Informationen zu präsentieren, darf nicht dazu führen, dass sachlich nicht zusammenhängende Positionen zusammengefasst werden oder dass das Bruttoprinzip verletzt wird (MEYER, a.a.O., S. 171 f.). Allerdings ist hier festzuhalten, dass das Merkblatt der ESTV (E. 2.7.2) eine Nettoverbuchung für Zwecke der Verrechnungssteuer zulässt.

2.7.4 Für die Buchhaltung von Stiftungen verweist Art. 83a des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) auf das OR. Für Personalvorsorgestiftungen ergibt sich die Anwendbarkeit der Bestimmungen des OR zudem aus Art. 47 Abs. 4 der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2, SR 831.441.1; HANS-ULRICH STAUFFER, Berufliche Vorsorge, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, N. 1756; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 4: Versicherungen, Personalvorsorge und öffentliche Verwaltungen, Zürich 2009 [nachfolgend: HWP, Band 4], S. 180). Sofern Spezialnormen bestehen, sind auch diese zu berücksichtigen (BERNHARD ZWAHLEN, in: Kommentar VStG, Art. 25 N. 2).

2.7.5 Für Personalvorsorgestiftungen bestehen spezielle Regeln für die Rechnungslegung. Dabei ist der Grundsatz der Transparenz in Art. 65a Abs. 1 BVG festgehalten. In Art. 47 BVV 2 finden sich weitere Bestimmungen für Vorsorgeeinrichtungen und andere Einrichtungen, die nach ihrem Zweck der beruflichen Vorsorge dienen. So sind sie für die Erstellung der Jahresrechnung verantwortlich, die aus der Bilanz, der Betriebsrechnung und dem Anhang besteht (Art. 47 Abs. 1 BVV 2). Die Jahresrechnung ha-

ben Vorsorgeeinrichtungen nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER 26 in der Fassung vom 1. Januar 2004 aufzustellen und zu gliedern (Art. 47 Abs. 2 BVV 2; STAUFFER, a.a.O., N. 1753). Insbesondere sind die Aktiven und die Passiven nach diesen Fachempfehlungen zu bewerten (Art. 48 BVV 2; vgl. HWP, Band 4, S. 180). Dabei gilt der Grundsatz, dass die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat (STAUFFER, a.a.O., N. 1755). Die Verordnung enthält zudem Bestimmungen darüber, welche Kosten als Verwaltungskosten in der Betriebsrechnung auszuweisen sind (Art. 48a Abs. 1 BVV 2). Kosten für die allgemeine Verwaltung, die Vermögensverwaltung sowie für Marketing und Werbung sind getrennt auszuweisen (PASCAL WYER, Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 26: Verbesserte Aussagekraft der Jahresrechnungen von Vorsorgeeinrichtungen?, in: Wyer/Boldi/Kocher/Zeugin/Leutert, Rechnungslegung und Controlling für Pensionskassen und klassische Stiftungen, Bern 2008, S. 7 ff., S. 14). Der Ausweis richtet sich ebenfalls nach den genannten Fachempfehlungen (Art. 48a Abs. 2 BVV 2). Zusätzliche Detailinformationen sind im Anhang wiederzugeben (HWP, Band 4, S. 184; STAUFFER, a.a.O., N. 1758).

2.7.6 Die Swiss GAAP FER 26 sehen unter anderem vor, dass der tatsächliche Vermögensertrag und der Verwaltungsaufwand transparent ausgewiesen und offengelegt werden muss (WYER, a.a.O., S. 15 und 24 ff.). Nicht vorgeschrieben ist hingegen die Erstellung einer Geldflussrechnung (WYER, a.a.O., S. 16; CARL HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2006, S. 475).

In der Einleitung der Swiss GAAP FER 26 steht (zitiert aus HELBLING, a.a.O., S. 493):

> «Für Vorsorgeeinrichtungen gilt der übergeordnete Grundsatz von Swiss GAAP FER, wonach die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (true and fair view) zu vermitteln hat. Dies bedeutet die konsequente Anwendung von aktuellen Werten (im wesentlichen Marktwerte) für alle Vermögensanlagen. Aufgrund der besonderen Langfristigkeit in der Vorsorgezielsetzung ist die Bildung einer Wertschwankungsreserve erlaubt. Die statische Berechnung der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen wird aus praktischen Gründen zugelassen. Ferner ist die Erstellung einer Geldflussrechnung nicht erforderlich.»

In Ziff. 7 «Gliederung der Bilanz» heisst es zu den Aktiven Folgendes (zitiert aus HELBLING, a.a.O., S. 498):

«A Vermögensanlagen
Es sind individuelle Ordnungskriterien, Gliederungen und Bezeichnungen zu bestimmen und stetig anzuwenden. Bei der Darstellung der Positionen ist das Prinzip der Wesentlichkeit zu beachten. Beispiele solcher Positionen sind (nicht abschliessende Aufzählung in alphabetischer Reihenfolge): Aktien/Anteile an Anlagestiftungen und Anlagefonds/Beteiligungen/Flüssige Mittel und Geldmaktanlagen/Forderungen/Hypothekardarlehen/Immobilien/Obligationen/Portfolio Bank xy/Wertschriften. […]»

Auf Seite der Passiven stellt es sich folgendermassen dar (zitiert aus HELBLING, a.a.O., S. 502):

«T ± Nettoergebnis aus Vermögensanlage
Es sind individuelle Ordnungskriterien, Gliederungen und Bezeichnungen zu bestimmen und stetig anzuwenden. Das Ziel ist eine inhaltlich mit der Bilanzgliederung (Position A) übereinstimmende stetige Darstellung der wesentlichen Positionen. In der Position T ist in jedem Fall der Verwaltungsaufwand der Vermögensanlage offen auszuweisen.»

In Ziff. 18 der Erläuterungen heisst es hierzu (zitiert aus HELBLING, a.a.O., S. 502):

«– T Nettoergebnis aus Vermögensanlage
Bei komplexen Anlagekonzepten lässt sich die angestrebte sachliche Übereinstimmung der Gliederung in Bilanz und Betriebsrechnung in der Finanzbuchhaltung nicht immer realisieren. Eine angemessen detaillierte Bruttogliederung der Erträge und der Aufwendungen aus der Vermögensanlage wird in diesem Fall im Abschnitts VI des Anhangs erstattet. […]»

In Ziff. 19 der Erläuterungen heisst es dazu (zitiert aus HELBLING, a.a.O., S. 505 f.):

« – Angaben im Anhang allgemein
Die Offenlegung im Anhang dient der Transparenz der Berichterstattung gegenüber den Versicherten und weiteren Akteuren der beruflichen Vorsorge. Ob eine bestimmte Information notwendig bzw. sinnvoll ist, richtet sich nach den folgenden Kriterien: 1. Die Information trägt dazu bei, dass die tatsächliche finanzielle Lage bzw. deren Entwicklung besser zum Ausdruck kommt. 2. Ein komplexer Sachverhalt kann mit dieser Information besser im Gesamtzusammenhang dargestellt bzw. verstanden werden. 3. Die Jahresrechnung wird mit dieser Information verständlicher. 4. Eine detaillierte (Brutto-)Darstellung erfolgt im Anhang, um die Betriebsrechnung von Detailinformationen zu entlasten. Für die Angabe im Anhang nicht zugelassen sind Spekulationen über die zukünftige Entwicklung und über Massnahmen, deren Umsetzung von Zukunftsereignissen abhängt.
– […]

- VI Vermögensanlagen
  - Die Angaben zu den Vermögensanlagen sind so zu gestalten, dass sich ein kundiger Leser ein angemessenes Bild über die Vermögensstruktur und deren wichtigste Veränderungen zur Vorperiode, die effektive Risikoverteilung sowie die Einhaltung der reglementarischen und (gegebenenfalls) der gesetzlichen Anlagevorschriften sowie den Erfolg aus der Vermögensanlage machen kann.
  - […]
  - Bei der Erläuterung des Nettoergebnisses aus der Vermögensanlage kann aufgrund des Marktwertprinzips auf eine Aufteilung in realisierte und nichtrealisierte Gewinne/Verluste verzichtet werden. Eventuell ist auch die Verrechnung von Kursgewinnen und -verlusten innerhalb sachlich zusammengehörender Anlagen gerechtfertigt. Zinsaufwendungen für das aufgenommene Fremdkapital, einschliesslich Arbeitgeberbeitragsreserve, und die Kosten der Vermögensanlage kommen angemessen zum Ausdruck ([…]).
  - […]»

2.7.7 Diese Regeln dienen demnach vor allem dazu, dass sich die Arbeitgeber und Versicherten rasch ein realistisches Bild von der finanziellen Situation der Vorsorgestiftung machen können.

2.8 Aus der transparenten Behandlung des CCF (E. 2.5.4) ergibt sich, dass es letztlich nicht relevant ist, ob sich ein bestimmter Umstand auf Ebene des CCF oder seiner Anteilsinhaber abspielt. Aus den Aufstellungen beider zusammen muss sich aber letztlich ein schlüssiges Bild der finanziellen Situation und der Art der Verbuchung ergeben (vgl. dazu E. 3.3.2).

2.9 Art. 48 VStG regelt die Pflichten desjenigen, der einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer stellt. So muss derjenige, der eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt, der zuständigen Behörde – unter dem allgemein gültigen Vorbehalt der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) – über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen. Dabei hat er insbesondere die Antragsformulare und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen. Auf Verlangen der Steuerbehörde hat der Antragsteller Geschäftsbücher, Belege und andere Urkunden beizubringen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a und b VStG; vgl. MARKUS KÜPFER/EVA OESCH-BANGERTER, Kommentar VStG, Art. 48 N. 2). Kommt der Antragsteller seinen Auskunftspflichten nicht nach und kann der Rückerstattungsanspruch ohne die von der Behörde verlangten Auskünfte nicht abgeklärt werden, so wird der Antrag abgewiesen (Art. 48 Abs. 2 VStG; Urteil des Bundesgerichts 2A.242/2005 vom 17. März 2006 E. 4, zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5042/2012 vom 23. Juli 2013

E. 2.6.2 f., A-1382/2010 vom 17. März 2010, A-4230/2007 und A-4216/2007 vom 24. Juli 2009 E. 3.2.2.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall sind sich die Parteien über den Sachverhalt grundsätzlich einig. Demnach besteht der Fund aus drei Portfolios (bzw. Subfonds), nämlich dem [Beta] Fund, dem [Gamma] Fund und dem [Delta] Fund. Innerhalb der Portfolios gibt es verschiedene Unit Classes. Die Beschwerdeführerin stellt als Anteilsinhaberin eine eigene Unit Class innerhalb der Portfolios dar. Die Unit Classes dienen dazu, den jeweiligen steuerlichen Rahmenbedingungen der Länder, in denen die jeweilige Vorsorgeeinrichtung ansässig ist, Rechnung zu tragen.

Des Weiteren besteht Einigkeit darüber, dass der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer rechtzeitig gestellt wurde und dass die Beschwerdeführerin ihren Sitz in der Schweiz hat. Strittig ist einerseits, wem das Recht zur Nutzung zukommt und andererseits, ob eine ordnungsgemässe Verbuchung vorliegt. Im Folgenden ist demnach auf das Recht zur Nutzung (E. 3.2) und die Buchführung (E. 3.3 ff.) einzugehen.

3.2

3.2.1 Wie zuvor festgehalten, wird ein irischer CCF transparent behandelt (E. 2.5.4). Im konkreten Fall hält zudem der Gründungsvertrag («Deed of Constitution») des Fund in Ziff. 14.01 ff. fest, dass alle Erträge aus den Anlagen, die der CCF tätigt, den Anteilsinhabern zufallen und diese entscheiden können, wie sie diese verwenden wollen. Damit liegt das Recht zur Nutzung auch im konkreten Fall bei den Anteilsinhabern, womit dieses Recht für ihren Anteil der Beschwerdeführerin zukommt.

Die Praxis der ESTV, die auf der Auffassung beruht, Art. 26 VStG teile das Recht zur Nutzung der kollektiven Kapitalanlage zu (E. 2.6.1), erweist sich somit zumindest für den vorliegenden Fall als nicht rechtmässig.

3.2.2 Dies hat zur Folge, dass diesbezüglich auch nicht auf das oben erwähnte Ruling (Sachverhalt Bst. B) eingegangen werden muss.

3.3

3.3.1 Was die Verbuchungsmethode anbelangt, ist vorweg festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin zur korrekten Verbuchung verpflichtet ist (E. 2.4.1 f.), unabhängig davon, ob sie von der Entrichtung der direkten Steuern befreit ist oder nicht. Zwar ist ihr zuzustimmen, wenn sie vorbringt, als Einrichtung der beruflichen Vorsorge sei sie ohnehin von den direkten

Steuern befreit (vgl. Sachverhalt Bst. A), und eine Prüfung, ob die Steuerbefreiung zu Recht erfolgt sei, erübrige sich bei ihr. Die Verbuchung dient aber noch anderen Zwecken. So muss die Steuerverwaltung beispielsweise prüfen können, ob keine Steuerumgehung vorliegt. Auch muss sie die mit der Verrechnungssteuer im Zusammenhang stehenden Beträge überprüfen können. Der Beschwerdeführerin kann deshalb nicht gefolgt werden, wenn sie geltend macht, es dürften bei ihr wegen der Steuerbefreiung keine allzu strengen Anforderungen an die Verbuchung gestellt werden. Daran ändert auch eine Medienmitteilung vom 17. Dezember 2014 nichts, in der über die Vernehmlassung zum «Bundesgesetz über das Schuldner- und das Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer» informiert wird, wonach bei Pensionskassen (in Bezug auf die Verrechnungssteuer) kein Sicherungsbedürfnis vorhanden sei (https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=55731; letztmals besucht am 17. März 2015). Es ist das für den vorliegenden Fall geltende Recht anzuwenden.

3.3.2 Im vorliegenden Fall ist ferner zu berücksichtigen, dass die Wertschriften, beispielsweise die von der Beschwerdeführerin erwähnten Aktien der Credit Suisse (dazu E. 3.4, insb. E. 3.4.2 ff.), im Fund gehalten und demnach auch die Erträge an den Fund ausgeschüttet werden. Von diesem werden sie für die Beschwerdeführerin reinvestiert. Da der Beschwerdeführerin die entsprechenden Erträge nur indirekt zufliessen und der Fund zudem steuerlich transparent behandelt wird, muss es genügen, wenn diese Erträge aus den Unterlagen bzw. Belegen des Fund ersichtlich sind, sofern die Beschwerdeführerin ihren Anteil am Fund wiederum ordnungsgemäss verbucht hat.

Daraus folgt, dass sich die von den einzelnen Gesellschaften ausbezahlten Dividenden und die von der ESTV zurückerstattete Verrechnungssteuer (Abschlagszahlungen und «Restzahlungen») sowie deren «Weiterleitung» an die Beschwerdeführerin zumindest aus der Kombination der Buchungsunterlagen der Beschwerdeführerin und des Global Custodian ergeben müssen. So lässt sich im Übrigen auch die in der Literatur vertretene Auffassung begründen, dass die (ausländische) kollektive Kapitalanlage den (schweizerischen) Anteilsinhabern Bescheinigungen zur Verfügung stellen muss, damit diese die Verrechnungssteuer zurückfordern können. Diese Bescheinigungen müssen es der ESTV ermöglichen, den Rückerstattungsantrag zu prüfen und Fälle missbräuchlicher oder mehrfacher Rückerstattung zu erkennen bzw. solchen vorzubeugen. Die formellen Erfordernisse

seien dabei nicht derart hoch anzusetzen, dass dem steuerehrlichen Anleger die Rückerstattung von vornherein verwehrt bleibe (LISSI/HÖSSLI, a.a.O., S. 37 f.).

3.4 Nun ist auf die konkrete Art der Verbuchung einzugehen. Die Verbuchung der Erträge aus dem Fund sowie jener der zurückerstatteten Verrechnungssteuer wurde im Einspracheentscheid sowie zu Beginn des Verfahrens von der ESTV und der Beschwerdeführerin übereinstimmend beschrieben. Im Folgenden wird diese Erklärung wiedergegeben:

3.4.1 Der Global Custodian führt für die einzelnen Personalvorsorgeeinrichtungen Subkonten innerhalb der drei Portfolios des Fund. Im Zeitpunkt einer Ertragsausschüttung wird der Nettoertrag (d.h. die Dividende minus 35% Verrechnungssteuer) der Ausschüttung den einzelnen Unit Classes anteilsmässig gutgeschrieben, der Wert der Unit Class der Beschwerdeführerin erhöht sich daher im Umfang der Nettoerträge. Diese Wertsteigerung wird bei der Beschwerdeführerin durch Erhöhung des Anteilswerts am Fund über ein Konto der Erfolgsrechnung verbucht. Die Beschwerdeführerin verlangt die auf ihren Teil am Ertrag entfallende Verrechnungssteuer zurück. Sobald sie diese erhalten hat, wird die zurückerstattete Verrechnungssteuer ihrer Unit Class zugerechnet, womit der Wert ihrer Unit Class im Umfang der zurückerstatteten Verrechnungssteuer erhöht wird. Dieselbe Wertsteigerung wird wiederum erfolgswirksam in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbucht (Einspracheentscheid Ziff. II D. 2.b und c). (Unter «erfolgswirksam verbucht» versteht die Beschwerdeführerin, wie nachfolgend gezeigt wird, die Gutschrift auf dem Konto 4361.01 «Income Aktien».) Im Verlauf des Instruktionsverfahrens präzisierte die Beschwerdeführerin, dass ihr der Nettoertrag sowie die zurückerstatteten Verrechnungssteuern vom [Alpha Fund] gutgeschrieben und gleichzeitig in den Fund reinvestiert werden.

3.4.2 Die Beschwerdeführerin erläutert in der Beschwerdeschrift an einem Beispiel eine solche Verbuchung. Es handelt sich dabei um eine Dividende aus Aktien der Credit Suisse AG, die im Portfolio «[Beta] Fund» gehaltenen wurden. Demnach erhielt die Beschwerdeführerin vom Fund im November 2008 eine Ausschüttung für ihre drei Portfolios von insgesamt Fr. 29'014'736.42. Diese Ausschüttung setzte sich zusammen aus Fr. 11'393'767.39 (entsprechend USD 9'754'519.37) aus dem «[Beta] Fund», Fr. 14'553'398.67 (entsprechend USD 12'459'569.45) aus dem «[Gamma] Fund» und Fr. 3'067'570.36 (entsprechend USD 2'626'231.80) aus dem «[Delta] Fund» (Beschwerdebeilage [im Folgenden: BB] 9 sowie

Beschwerdeschrift S. 22). Diese Ausschüttungen wurden der Beschwerdeführerin mit separaten so genannten Contract Notes vom Global Custodian für jedes Portfolio bestätigt (BB 9). Die entsprechenden Contract Notes liegen in den Akten. Aus diesen ist sowohl ersichtlich, dass eine Ausschüttung stattgefunden hat als auch, dass die erhaltenen Ausschüttungen umgehend in neue Anteile an den jeweiligen Portfolios reinvestiert wurden. Im Portfolio «[Beta] Fund» war der Nettobetrag einer Dividende der Credit Suisse enthalten, die am 2. Mai 2008 ausgeschüttet worden war. Der Bruttobetrag belief sich auf Fr. 131'365.-- der Nettobetrag auf Fr. 85'387.25. Die Verrechnungssteuer betrug Fr. 45'977.75 (BB 8).

3.4.3 Die gesamte Ausschüttung (das heisst für alle drei Subfonds) von Fr. 29'014'736.42 wurde mit Valuta 30. November 2008 im Konto 4361.01 («Income Aktien» an Konto 9111.11) der Beschwerdeführerin erfolgswirksam erfasst. Diese Buchung ist in den Akten belegt (BB 10).

3.4.4 Was einerseits die Verbuchung des Ertrags selbst anbelangt, dient als Nachweis, dass diese konkrete von der Credit Suisse ausgeschüttete Dividende in der Ausschüttung von USD 9'754'519.37 bzw. Fr. 11'393'767.39 (betreffend den «[Beta] Fund») enthalten waren, das entsprechende Reporting (es trägt die Bezeichnung «Financial Statement» und wird von der Beschwerdeführerin als «Income Journal» bezeichnet) des Global Custodian (BB 11). Dort wird – die Aufstellung liegt in den Akten – eine Ausschüttung von insgesamt USD 9'851'659.56 ausgewiesen. Die Differenz zur soeben genannten Zahl erklärt die Beschwerdeführerin mit Währungsdifferenzen, da die Erträge für die Berechnung der Contract Notes zum Kurs an einem anderen Datum in USD umgerechnet würden als für die Erstellung des Reporting (zu den Währungsdifferenzen vergleiche E. 3.8.1). Im Reporting wurde für die Credit Suisse eine Ausschüttung von total Fr. 97'224.28 ausgewiesen (BB 11 S. 12). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin setzte sich diese aus der Nettodividende vom 2. Mai 2008 in Höhe von Fr. 85'387.25 (BB 8; vgl. E. 3.4.2 a.E.) sowie einer Abschlagsrückerstattung in Höhe von Fr. 11'837.03 aus dem Jahr 2008 zusammen. Diese war mit Formular 21 geltend gemacht und im Jahr 2008 der Beschwerdeführerin überwiesen worden.

3.4.5 Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer andererseits wurde verbucht, indem der zurückerstattete Betrag auf Stufe des Portfolios – zusammen mit den neuen Nettodividenden – aufkumuliert (d.h. der zurückerstattete Betrag und die neuen Nettodividenden werden addiert) und in einem Gesamtbetrag an die Beschwerdeführerin überwiesen wurde. Dem Antrag

auf Rückerstattung der genannten von der Credit Suisse ausgeschütteten Dividende war von der ESTV am 17. September 2009 stattgegeben worden. Der Betrag wurde der Beschwerdeführerin zusammen mit den neuen Nettodividenden in einem Gesamtbetrag im November 2009 überwiesen. Insgesamt belief sich die Überweisung aus den drei Portfolios auf Fr. 17'013'184.54 (entsprechend USD 16'610'383.07). Davon entfielen USD 6'605'913.37 auf den «[Beta] Fund». Die Überweisung wurde mittels in den Akten liegenden Contract Notes bestätigt (BB 14). Die entsprechende Überweisung von Fr. 17'013'184.54 wurde mit Valuta vom 30. November 2009 erfolgswirksam im Konto 4361.01 (Income Aktien) erfasst. Auch diese Buchung ist belegt (BB 15). Der Rückerstattungsbetrag der Verrechnungssteuer auf der von der Credit Suisse ausgeschütteten Dividende von Fr. 45'977.75 war in der Überweisung von Fr. 6'766'106.39 (entsprechend USD 6'605'913.37, wie erwähnt betreffend den «[Beta] Fund») enthalten. Wiederum diente das Reporting des Global Custodian als Beleg. Wiederum wurden Währungsdifferenzen für die Abweichung (USD 6'605'913.37 in der Contract Note, USD 6'569'546.46 im Reporting) geltend gemacht (hierzu E. 3.8.1). Gemäss Reporting betrug die Gesamtüberweisung im Zusammenhang mit den Aktien der Credit Suisse Fr. 47'763.12 (BB 16 S. 10). Diese setzte sich zusammen aus der Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 45'977.75 (um die es hier geht), der Nettodividende vom 30. April 2009 von Fr. 1'285.37 sowie einer Abschlagsrückerstattung 2009 von Fr. 500.--.

3.5 Im Folgenden wird der Verbuchungsvorgang anhand eines durch das Bundesverwaltungsgericht zufällig gewählten Beispiels, nämlich der Verbuchung einer Dividende der Zurich Financial Services (nachfolgend: Zurich) aus dem Jahr 2007, dargestellt. In den folgenden Tabellen wird jeweils in der linken Spalte eine Ziffer genannt. Diese dient als Referenznummer (Ref.) für spätere Verweise. Als Belegstelle angeführt werden die Beilagen zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 14. Juli 2014. Diese werden in der Spalte «Beil.» zitiert. Soweit nicht anders vermerkt, handelt es sich bei den Beträgen um solche in CHF.

3.5.1 Für das Jahr 2007 wurden mit dem Formular 25 (Nr. 849'706) betreffend die Zurich Verrechnungssteuern in Höhe von insgesamt Fr. 25'044.25 zurückgefordert (Beil. 5). Die Dividenden 2007 beliefen sich auf Fr. 71'555.-- und der Nettoertrag – also der Dividendenbetrag nach Abzug der Verrechnungssteuer –, welcher der Beschwerdeführerin tatsächlich gutgeschrieben worden war, belief sich auf Fr. 46'510.75.

3.5.2 Die Zusammensetzung dieser Beträge ergibt sich aus der nachfolgenden Liste, wobei sich die zuvor in E. 3.5.1 genannten Zahlen in Ref. 4 finden:

Ref.	Subfond	Vermögens-verwaltungs-mandat	Bruttoer-trag	Verrech-nungssteuer	Nettoer-trag
1	[Beta]	***1	34'969.--	12'239.15	22'729.85
	Die Beträge ergeben sich aus Beil. 5 S. 2 Zeile 3 und S. 5.				
2	[Beta]	***2	5'071.--	1'774.85	3'296.15
	Die Beträge ergeben sich aus Beil. 5 S. 2 Zeile 12 und S. 14				
3	[Gamma]	***3	31'515.--	11'030.25	20'484.75
	Die Beträge ergeben sich aus Beil. 5 S. 2 Zeile 26 und S. 28				
4			**71'555.--**	**25'044.25**	**46'510.75**

3.5.3 In den Income Journals von 2007 sind folgende Eingänge betreffend die genannten Aktien enthalten (für jeden Subfond werden von der C._____ eigene Income Journals geführt und im Jahr 2007 gab es zudem für jeden Subfonds über das Jahr verteilt mehrere Income Journals):

Ref.	Subfond	Betrag	Beil.	Herkunft
5	[Beta]	26'026.--	83 S. 4	Nettoertrag des Jahrs 2007 aus den Aktien der Zurich im Subfonds [Beta]
	Entspricht der Summe der beiden oben genannten Nettoerträge aus dem Subfonds [Beta] (22'729.85 und 3'296.15; Ref. 1 und 2)			
6	[Beta]	3'503.50	86 S. 4	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			
7	[Beta]	3'503.50	89 S. 4	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			
8	[Beta]	6'104.07	90 S. 4	Restzahlung der Verrechnungssteuerrückerstattung des Jahres 2006
	vgl. nachfolgend E. 3.5.6			
9	[Beta]	3'503.50	95 S. 4	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			
10	[Gamma]	20'484.75	107 S. 9	Nettoertrag des Jahrs 2007 aus den genannten Aktien im Subfonds [Gamma]
	Entspricht dem oben genannten Nettoertrag aus dem Subfonds [Gamma] (Ref. 3)			
11	[Gamma]	2'757.56	110 S. 6	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			
12	[Gamma]	2'757.56	113 S. 9	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			
13	[Gamma]	4'699.59	114 S. 7	Restzahlung der Verrechnungssteuerrückerstattung des Jahres 2006
	vgl. nachfolgend E. 3.5.6			
14	[Gamma]	2'757.56	119 S. 10	Abschlagsrückerstattung 2007
	s. Beil. 340: in dieser Beil. sind die Abschlagsrückerstattungen nach Valoren aufgeschlüsselt. Der obenstehende Betrag entfällt auf die Aktie der Zurich.			

3.5.4 Aus einem Vergleich der Ref. 1, 2 und 3 mit den Ref. 5 und 10 ergibt sich, dass der gesamte Nettoertrag der Aktien der Zurich in den Income Journals des [Alpha Fund] verbucht wurde:

Gemäss Ref.	Nettoertrag gem. Rückforderungsantrag	Nettoertrag im Income Journal
1	22'729.85	
2	3'296.15	
3	20'484.75	
5		26'026.--
10		20'484.75
Gesamt	46'510.75	46'510.75

3.5.5 Damit ist auf die Verbuchung der den Verrechnungssteuerrückerstattungen entsprechenden Beträge einzugehen. Der Tabelle in E. 3.5.3 ist zu entnehmen, dass die Abschlagsrückerstattungen des Jahres 2007 ebenfalls in den Income Journals verbucht wurden, dies jeweils zu dem Zeitpunkt, als sie zurückerstattet wurden (Ref. 6, 7, 9, 11, 12 und 14).

Die Erklärung, welche die Beschwerdeführerin zur Aufteilung der Abschlagsrückerstattungen auf die einzelnen Valoren gibt, überzeugt: Es wurden jeweils 75% des Rückerstattungsguthabens als Abschlagsrückerstattung geltend gemacht und in drei Raten von der ESTV gewährt. Daher wurde pro Abschlagsrückerstattung den einzelnen Valoren jeweils $^1/_4$ des Betrages des Rückerstattungsanspruchs (nämlich $^1/_3$ der Abschlagszahlung in Höhe von 75% der Verrechnungssteuer) gutgeschrieben.

3.5.6 Der noch verbleibende Teil der Rückerstattung (d.h. die 25%, für die kein Formular 21 eingereicht werden konnte) wurde im folgenden Jahr – im Jahr der Rückzahlung – verbucht, weil sie erst im Folgejahr stattfand. In der obenstehenden Tabelle, die das Jahr 2007 betrifft, ist demnach der «Rest» des Jahres 2006 verbucht. Dass dem so ist, ergibt sich aus der Rückforderung des Jahres 2006 (Formular 25 Nr. 823'144; Beil. 3), mit der betreffend die Aktien der Zurich Fr. 24'803.66 an Verrechnungssteuer zurückgefordert wurden, und den Abschlagszahlungen des Jahres 2006, welche insgesamt Fr. 14'000.-- betrugen (Beil. 339). Der Rest von Fr. 10'803.66 entspricht der Summe der oben stehenden in Ref. 8 und 13 genannten Zahlen (Fr. 6'104.07 und Fr. 4'699.59).

Text	Betrag	Beil.

Rückforderung 2006 betr. Zurich insgesamt	24'803.66	3
davon Abschlagszahlungen 2006	-14'000.--	339
Rest	10'803.66	

3.5.7 Die «restliche» Rückforderung von Fr. 6'261.07 (Verrechnungssteuer in Ref. 4 minus Abschlagszahlungen in Ref. 6, 7, 9, 11, 12 und 14) wurde in den Income Journals des Jahres 2008 wie folgt verbucht:

Dort sind betreffend Zurich im Subfonds [Beta] Fr. 64'216.75 (Beil. 149 S. 11) und im Subfonds [Gamma] Fr. 35'556.57 (Beil. 151 S. 19), insgesamt also Fr. 99'773.32 verbucht (ab dem Jahr 2008 wurden nur noch zwei Income Journals jährlich erstellt, weshalb mehr Buchungen zusammengefasst sind). Diese setzen sich zusammen aus den Nettoerträgen für 2008, insgesamt Fr. 93'512.25 (Beil. 7: Fr. 26'656.50 [***2], Fr. 32'799.00 [***3] und Fr. 34'056.75 [***1]), und dem Restbetrag der Verrechnungssteuerrückerstattung für das Jahr 2007. Abschlagsrückerstattungen wurden im Jahr 2008 keine vorgenommen. Der Restbetrag beträgt demnach Fr. 6'261.07, wobei es sich um die «restliche» Rückerstattung handelt. Dieser Betrag entspricht dem im 1. Absatz dieser Erwägung genannten, womit erstellt ist, dass auch dieser Betrag verbucht wurde.

3.5.8 Als vorläufiges Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass betreffend die Aktien der Zurich sowohl der Nettoertrag als auch die zurückerstattete Verrechnungssteuer vollständig in den Income Journals verbucht wurden und zwar jeweils im Zeitraum, in dem sie eingingen. Diese Vorgehensweise entspricht der Nettomethode, die gemäss Merkblatt der ESTV zulässig ist (E. 2.7.2).

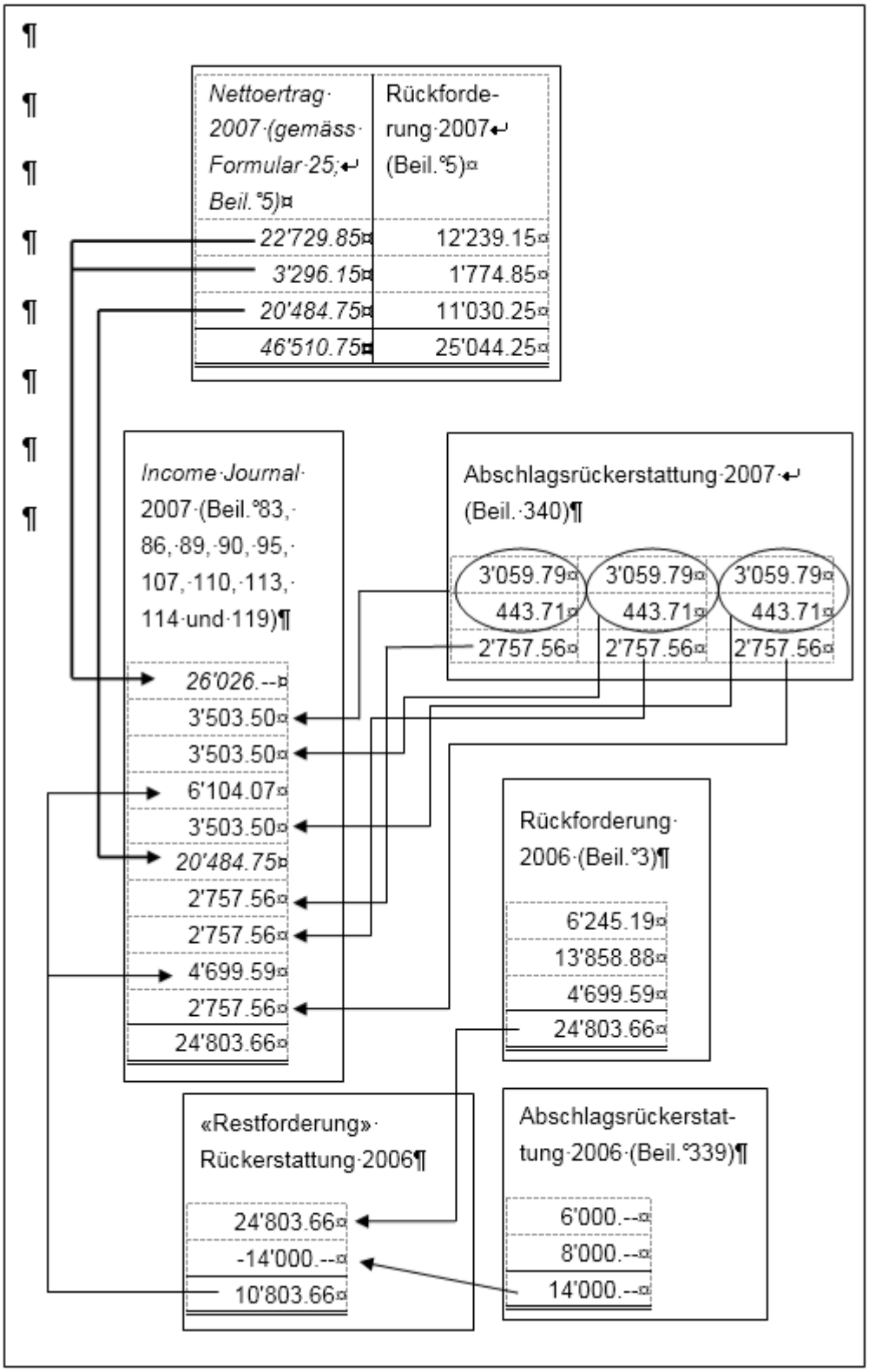
3.6 Demnach ist weiter zu klären, ob die Beträge auch in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin selbst verbucht wurden.

3.6.1 Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin die Eingänge nicht nach Valoren aufgeschlüsselt verbucht. Sie behauptet jedoch, stattdessen die gesamten Erträge aus dem [Alpha Fund] im Konto «Income Aktien» verbucht zu haben. Wenn dem so wäre, müssten in der Sammelbuchung auf diesem Konto auch die Eingänge aus den Aktien der Zurich enthalten sein, da diese, wie soeben gezeigt, in den Income Journals verbucht sind. Dies ist nachfolgend aufzuzeigen.

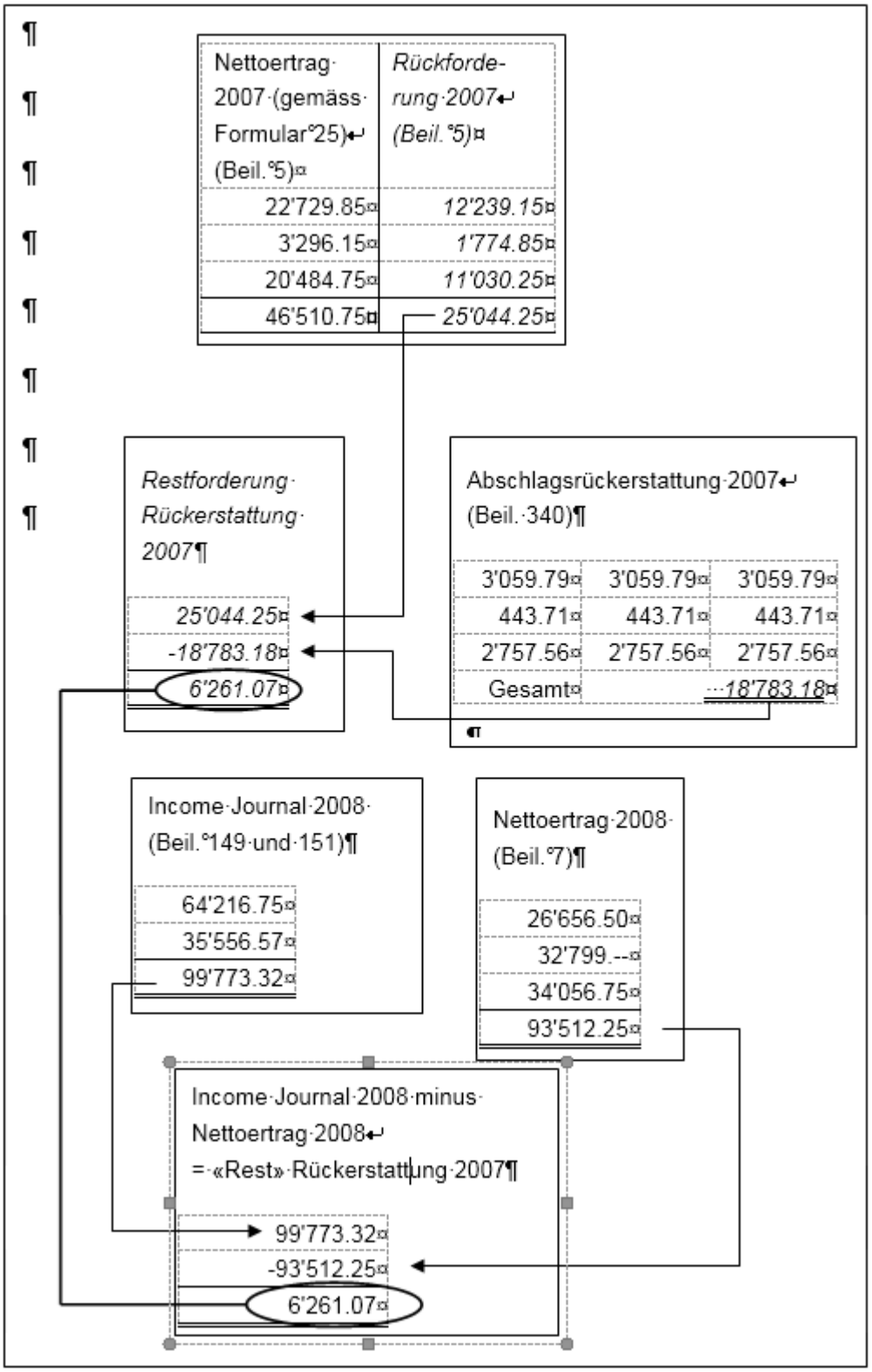
3.6.2 Im Konto «Income Aktien» sind für das Jahr 2007 aus dem [Alpha Fund] Eingänge von insg. Fr. 30'428'584.12 verbucht (Beil. 318). Gemäss den Income Journals für das Jahr 2007 (Beil. 76-147) wurden für die PVS im Jahr 2007 aus den Subfonds insgesamt USD 24'418'931.99 ausgewiesen. Korrigiert um Währungsgewinne bzw. –verluste, die davon herrühren, dass das Datum der Income Journals nicht mit jenem der Contract Notes übereinstimmt, macht dies USD 25'249'165.83 (Beilage B). Diese Beträge wurden zum Tageskurs desjenigen Tages, an dem sie der PVS gutgeschrieben wurden, in CHF umgerechnet. Daraus ergibt sich ein Total von Fr. 30'428'584.12 (Beil. B). Das entspricht jenem Betrag, den die PVS in ihrem Konto «Income Aktien» ausgewiesen hat. Wie ein Vergleich von Beil. B (einer von der PVS erstellten Übersicht) mit den tatsächlichen Income Journals (Beil. 76-147) zeigt, wurden im Jahr 2007 die Erträge aus dem [Alpha Fund] vor Abzug von Vermögensverwaltungskosten in die Buchhaltung der PVS übernommen. Ab dem Jahr 2008 wurden die Erträge nach Abzug dieser Kosten übernommen.

3.6.3 Die Darstellungen auf den nachfolgenden Seiten dienen der Verdeutlichung des soeben Gesagten:

Graphische Übersicht (betreffend Zurich); Verbuchung des **Nettoertrags** 2007 im Income Journal (von Bedeutung sind die kursiv gedruckten Zahlen und dicken Pfeile; die übrigen Angaben dienen der Vollständigkeit):



Graphische Übersicht (betreffend Zurich); Verbuchung der **Rückforderung** 2007 im Income Journal:



Verbuchung bei der PVS:

Einkommen gemäss Income Journals (IJ) und Contract Notes (CN) Fund:

Beil.	IJ (USD)		Beil.	CN (USD)		Beil.	IJ (USD)		Beil.	CN (USD)
76	270'256.88		227	269'321.42		112	382'231.84		264	364'364.11
77	133'252.41		230	132'647.93		113	309'044.91		267	312'030.07
78	76'647.42		233	75'967.81		114	195'142.41		270	195'517.58
79	362'194.--		236	360'849.69		115	667'850.04		273	660'879.94
80	308'806.14		239	311'295.83		116	599'308.78		276	602'416.03
81	613'835.67		242	614'390.83		117	388'453.37		279	394'977.81
82	542'373.84		245	550'105.22		118	540'953.48		282	548'729.67
83	481'799.52		248	487'804.49		119	292'159.64		285	285'458.96
84	1'230'886.08		251	1'352'272.59		120	287'273.39		288	295'337.09
85	820'855.56		254	820'385.21		121	511'926.91		291	521'171.91
86	1'138'107.52		257	1'135'406.18		122	604'394.67		294	598'174.36
87	430'315.90		260	431'344.20		123	303'658.12		297	299'287.40
88	276'843.13		263	286'341.49		124	72'649.93		229	72'966.03
89	251'034.52		266	254'789.43		125	67'362.17		232	66'836.22
90	112'345.86		269	113'776.11		126	16'332.25		235	16'600.09
91	645'726.65		272	642'258.94		127	72'144.01		238	71'704.43
92	395'043.64		275	401'772.31		128	116'396.74		241	115'873.99
93	315'508.30		278	318'012.43		129	87'026.30		244	87'098.56
94	376'005.47		281	378'991.58		130	134'834.35		247	137'155.10
95	308'360.89		284	303'013.30		131	173'680.52		250	175'947.36
96	245'409.49		287	252'760.15		132	73'095.88		253	73'205.47
97	340'327.67		290	349'771.65		133	155'245.30		256	157'192.51
98	500'463.56		293	497'929.20		134	109'174.34		259	109'828.10
99	134'899.84		296	134'234.24		135	171'891.45		262	170'731.46
100	364'953.56		228	362'513.18		136	76'332.--		265	76'973.76
101	196'593.65		231	195'400.33		137	27'677.28		268	27'795.01
102	193'876.66		234	193'211.42		138	194'543.26		271	194'355.78
103	429'717.29		237	428'257.65		139	82'645.80		274	80'967.62
104	533'595.02		240	535'704.95		140	138'635.20		277	138'864.83
105	625'890.54		243	626'346.52		141	103'684.60		280	104'518.98
106	872'327.55		246	879'194.80		142	75'906.95		283	79'649.32
107	409'535.70		249	412'437.32		143	56'304.70		286	79'240.18
108	804'053.75		252	820'938.07		144	103'259.08		289	287'972.93
109	1'016'811.70		255	1'007'595.89		145	100'653.89		292	99'765.31
110	1'164'177.21		258	1'153'255.63		146	98'720.14		295	98'921.29
111	556'056.22		261	548'635.11		147	7'975.48		298	7'722.47

Gesamt Income Journals: USD 24'418'931.99

Gesamt Contract Notes: USD 25'249'165.83

±Währungsgewinne/-verluste

Umrechnung CHF

Gesamt: CHF *30'428'584.12*

Income Aktien (PVS) 2007
(Beil. 318)

30'428'584.12

3.6.4 Aus den obenstehenden Graphiken ergibt sich, dass bei den in den Buchungsunterlagen vorhandenen hier relevanten Zahlen ersichtlich wird, woher sie stammen. Dies stimmt mit den Erklärungen der Beschwerdeführerin überein.

3.6.5 Das Bundesverwaltungsgericht ist somit der Auffassung, dass Nettoertrag und Verrechnungssteuerrückerstattung unter Berücksichtigung der Währungsdifferenzen vollständig verbucht worden sind.

3.7

3.7.1 Die ESTV ist der Meinung, es genüge nicht, wenn die Beschwerdeführerin die Erträge zahlenmässig – gemeint ist wohl: in einer Sammelbuchung, d.h. in einem Gesamtbetrag – erfasse, vielmehr müssten diese mit Nennung der entsprechenden Wertschriften – gemeint wohl: einzeln pro Valor – in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst sein (Vernehmlassung, S. 4; vgl. Einspracheentscheid Ziff. II D. 2.a). Zudem liessen sich auch zahlenmässig die Erträge, für welche die Rückerstattung der darauf erhobenen Verrechnungssteuer verlangt werde, nicht einem Vermögens- und Ertragswert in den Jahresrechnungen zuordnen. Die ESTV hält fest, weder die Aktien noch der daraus fliessende Ertrag, für den die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt worden sei, seien je in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbucht worden. Stattdessen habe die Beschwerdeführerin unter der Rubrik «Aktien» und «Ertrag Aktien» jeweils den Wert der Anteile am Fund in der Bilanz und im Ertragsfall die Wertsteigerung der Anteile erfolgswirksam verbucht. Die Erträge aus den Aktien, welche im Fund gehalten würden, würden somit in zwei Teilschritten verbucht. In einem ersten Schritt im Zeitpunkt der Ausschüttung, indem der Nettoertrag als Erhöhung des Werts des Anteils am Fund erfolgswirksam verbucht worden sei, und in einem zweiten Schritt im Zeitpunkt, in dem die Beschwerdeführerin für den auf sie entfallenden Nettoertrag die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erhalten und sie die zurückerhaltene Verrechnungssteuer dem Fund überwiesen habe. Durch die Rückführung der zurückerstatteten Verrechnungssteuer sei der Wert des Anteils der Beschwerdeführerin am Fund wiederum entsprechend gestiegen. Da Art. 25 VStG verlange, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte zu verbuchen seien, habe die Beschwerdeführerin mit der Verbuchung des Werts und der Erträge am Fund (letztere in Form einer Wertsteigerung) nicht den korrekten Vorgang verbucht. Der Anteil am Fund sei nämlich nicht dasselbe wie die durch den Fund gehaltenen Aktien und die Wertsteigerung des Fund nicht dasselbe wie der aus den Aktien fliessende Ertrag

(Einspracheentscheid Ziff. II D. 2.d und 3; vgl. Duplik Ziff. II zu Ziff. 1.2) Zudem müsse die Verbuchung der Erträge überprüfbar sein (Einspracheentscheid Ziff. II F. 1.b).

Selbst wenn die Art der Verbuchung korrekt wäre – so die ESTV weiter – hätte die Beschwerdeführerin die Erträge nicht in der korrekten Höhe, sondern lediglich zu $^4/_5$ deklariert, wie sich dem von ihr in der Beschwerdeschrift genannten Beispiel entnehmen liesse. Bei der von der Beschwerdeführerin angegebenen Summe von USD 9'851'659.56 [vgl. E. 3.4.4] handle es sich nicht einfach um die Summe sämtlicher weltweit erhaltener Erträge, sondern um einen Nettobetrag. Die effektive Summe aller weltweit erzielten Erträge habe USD 11'242'498.28 betragen. Von diesem Betrag seien Ausgaben von insgesamt USD 2'240'328.92 abgezogen worden. Bei diesen Ausgaben handle es sich gemäss Reporting des Global Custodian nicht um Ausgaben, welche einzelnen Erträgen zugeordnet oder in Verbindung mit der schweizerischen Verrechnungssteuer gebracht werden könnten, sondern um allgemeine Ausgaben, Gebühren oder Kommissionen, die anteilsmässig allen erzielten Erträgen belastet worden seien. Daraus folge, dass sich der in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbuchte Ertrag von Fr. 29'014'736.42 von demjenigen der effektiven Höhe der Erträge aus den streitbetroffenen Wertschriften in wesentlichem Umfang unterscheide. Von einer ordnungsgemässen Buchhaltung könne keine Rede sein (Vernehmlassung S. 4 f.; vgl. auch Duplik Ziff. II Zu Ziff. 1.2).

3.7.2 Die Beschwerdeführerin zitiert ihrerseits Art. 25 Abs. 1 VStG und erklärt, weitere Ausführungen seien weder dem VStG noch der VStV zu entnehmen. Gemäss Merkblatt sei es zulässig, die Einkünfte auf einem Ertragskonto netto zu verbuchen und den Betrag der Verrechnungssteuer im Zeitpunkt der Rückerstattung der Ertragsrechnung gutzuschreiben (Beschwerdeschrift Ziff. 6.2 S. 17 f.).

3.8

3.8.1 Wie zuvor festgehalten (E. 3.3.2), genügt es, wenn sich aus den Unterlagen der Beschwerdeführerin und des Fund zusammen ergibt, dass die Erträge aus den Wertschriften sowie die zurückerstatteten Beträge der Verrechnungssteuer erfolgswirksam verbucht wurden. Dies ist vorliegend der Fall. Der Beschwerdeführerin ist es gelungen, am Beispiel der Aktien der Credit Suisse nachzuweisen, dass und wie sie die entsprechenden Beträge verbucht. Dass die Verbuchung nicht einzeln pro Valor erfolgte, spielt keine Rolle, denn es genügt, wenn der Wertschriftenertrag und die zurück-

erstattete Verrechnungssteuer nachvollziehbar in der Buchhaltung enthalten sind, damit der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer erreicht werden kann und damit sichergestellt werden kann, dass keine Steuerumgehung vorliegt.

Anhand des zufällig gewählten Beispiels der Zurich-Aktien konnte gezeigt werden, dass die Ausführungen der Beschwerdeführerin nachvollziehbar sind, konnte doch das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Beschreibung durch die Beschwerdeführerin die Art der Verbuchung auf die genannten Aktien übertragen.

Die ESTV wirft der Beschwerdeführerin vor, sie verbuche nicht die Aktien und die Dividenden selber, sondern lediglich die Fondsanteile und deren Wertsteigerungen. Dazu ist einerseits zu bemerken, dass auch die Beschwerdeführerin zu Beginn des Verfahrens diese Formulierung verwendete. Andererseits ergeben sich unbestrittenermassen durch die Umrechnung der Erträge aus schweizerischen Dividenden, die ursprünglich in CHF ausgeschüttet wurden, zunächst in USD (auf Stufe Fund) und später wieder in CHF (nunmehr auf Stufe PVS), Währungsgewinne bzw. -verluste. Wie diese zu behandeln sind, ob insbesondere steuerrechtlich Korrekturen anzubringen sind, ist aber nicht im vorliegenden Verfahren relevant, sondern die entsprechende Prüfung ist allenfalls Sache der für die direkte Bundessteuer zuständigen Behörde. Für die Zwecke der Verrechnungssteuer genügt es festzuhalten, dass die Vorgänge ordnungsgemäss in den Buchhaltungen erfasst wurden. Die Währungsdifferenzen lassen sich mittels dieser Buchungen auch nachvollziehen. Dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer ist damit Genüge getan.

3.8.2 Zudem stellt der Global Custodian der Beschwerdeführerin regelmässig Bescheinigungen über die ausgeschütteten Dividenden und die darauf erhobenen Verrechnungssteuern aus, wobei darin die Aktien jeder einzelnen Gesellschaft – im Wording der ESTV «valorweise» – verzeichnet sind. Auch hier sind die genauen Zahlen – für die hier interessierenden schweizerischen Wertschriften in CHF – festgehalten. Somit besteht auch keine Gefahr, dass der Beschwerdeführerin eine höhere Verrechnungssteuer zurückbezahlt würde, als tatsächlich entrichtet wurde, wird doch unter anderem der genaue Steuerbetrag auf diesen Bescheinigungen in CHF festgehalten. Somit ist das in oben E. 2.6.6 festgehaltene Erfordernis der Bescheinigung erfüllt. Zudem wird so sichergestellt, dass die Anteilsinhaber nur jene Verrechnungssteuer zurückfordern können, die tatsächlich zuvor entrichtet wurde.

3.8.3 Die Beschwerdeführerin folgt mit ihrer Art der Verbuchung der Erträge der Nettomethode, welche gemäss dem Merkblatt der ESTV (E. 2.7.2) zulässig ist. In ihrer Buchhaltung wird nur jeweils der Nettoertrag (Gesamtertrag minus Verrechnungssteuer) in einer Sammelbuchung erfasst. Die für die Verrechnungssteuer relevanten Buchungen lassen sich jedoch nachvollziehen. Nicht weiter einzugehen ist damit auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin insbesondere weitergehende Anforderungen der SWISS GAAP FER 26 erfüllt. Immerhin kann hier festgehalten werden, dass diese Regeln auf einen (zu) hohen Detaillierungsgrad verzichten (E. 2.7.6). Zusammen mit der detaillierten Aufstellung in den Fundunterlagen ergibt sich zudem ein klares Bild.

3.8.4 Der ESTV ist zwar zuzustimmen, dass zumindest gewisse Verwaltungskosten nur im Reporting des Global Custodian ausgewiesen werden, nicht aber in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin. Jedoch entspricht diese Verbuchung der bis anhin von Pensionskassen häufig angewandten Praxis (vgl. dazu die Medienmitteilung des Bundesamts für Sozialversicherungen vom 23. April 2013: Berufliche Vorsorge: Mehr Transparenz bei Vermögensverwaltungskosten, http://www.bsv.admin.ch/aktuell/medien/00120/index.html?lang=de&msg-id=48603, letztmals besucht am 17. März 2015: «Nicht sichtbar waren bisher allerdings jene teilweise beträchtlichen Kosten beispielsweise für kollektive Anlagegefässe, die den Pensionskassen von den Anbietern nicht direkt in Rechnung gestellt, sondern vom Vermögensertrag der Anlagegefässe abgezogen werden»). Da gesetzlich gerade nicht explizit geregelt ist, was unter der ordnungsgemässen Verbuchung zu verstehen ist (E. 2.7.1 und 2.7.3), muss eine vielgelebte und ständig angewandte Buchhaltungspraxis im Sinn des Verrechnungssteuerrechts als ordnungsgemäss gelten. Im vorliegenden Zusammenhang viel wichtiger ist jedoch, dass die Art der Verbuchung der Verwaltungskosten für die Feststellung der Höhe der Verrechnungssteuerrückerstattung nicht relevant ist. Wie die Beschwerdeführerin anhand des Beispiels der Aktien der Credit Suisse zeigt und wie weiter am Beispiel der Aktien der Zurich ausgeführt wird, ergibt sich nämlich der auf den jeweiligen Aktien gezahlte Betrag der Dividende aus dem Reporting. Die Verwaltungskosten lassen sich zudem über die Aufstellungen des Fund nachvollziehen. Wiederum stellt sich die Frage nach allfälligen Korrekturen allenfalls bei der direkten Bundessteuer. Die ordnungsgemässe Verbuchung, wie sie Art. 25 VStG verlangt, kann sich nur auf Buchungen im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer beziehen.

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Art der Verbuchung, wie sie die Beschwerdeführerin anwendet, hohe Anforderungen an die Nachvollziehbarkeit stellt. Es sind mehrere Belege und erst noch aus verschiedenen Jahren zu berücksichtigen, damit tatsächlich festgestellt werden kann, ob die entsprechenden Beträge verbucht wurden. Es ist auch bezeichnend, dass im Rahmen des Instruktionsverfahrens ein mehrfacher Schriftenwechsel durchgeführt werden musste, in dessen Verlauf die Beschwerdeführerin ihre Verbuchung immer detaillierter erklärte. Insofern kann die Verbuchung sicher nicht als ohne weiteres verständlich bezeichnet werden. Sie genügt aber den gesetzlichen Anforderungen.

3.8.5 Nicht mehr weiter einzugehen ist auf ein Verständnisproblem, dass sich im Verlauf des Verfahrens ergab. Es bedurfte einer Erklärung der Beschwerdeführerin, bei welchen Beträgen es sich um welche Währung handelte. Diese Erklärung hat die Beschwerdeführerin nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nachvollziehbar und damit genügend beigebracht.

3.8.6 Damit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin der Nachweis gelungen ist, dass und wie die Erträge aus den Aktien der Credit Suisse in ihrer Buchhaltung erfolgswirksam und in für das Verrechnungssteuerrecht genügender Weise verbucht worden sind. Gleiches gilt auch für die Erträge aus Aktien der Zurich. Mit ihren dagegen vorgebrachten Einwänden dringt die ESTV nicht durch. Die ESTV macht auch nicht geltend, dass andere Erträge aus schweizerischen Wertschriften, die im Fund gehalten werden, anders verbucht worden seien. Anhaltspunkte dafür ergeben sich auch nicht aus den Akten.

3.9 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin alle Anforderungen erfüllt, um die Verrechnungssteuer, die auf den Dividenden von im Fund gehaltenen schweizerischen Wertschriften erhoben wurde, rechtmässig zurückzufordern.

4.

4.1 Demnach ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf eingetreten wird. Das Nichteintreten auf die Feststellungsbegehren wirkt sich dabei nicht auf die Verlegung der Verfahrenskosten und die Zusprechung von Parteientschädigungen aus, da sie nicht über das im Sachentscheid Enthaltene hinausgehen. Der obsiegenden Beschwerdeführerin sowie der ESTV sind somit keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

4.2 Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für die ihr entstandenen Kosten zu bezahlen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie der Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin reichte eine Kostennote ein, auf der ein Honorar von Fr. 46'000.-- ohne weitere Spezifizierung aufgeführt ist, wobei in der Stellungnahme vom 23. Oktober 2014 darauf hingewiesen wurde, dass durch den langen Verfahrensgang und die zahlreichen notwendigen Stellungnahmen weitere wesentliche Kosten entstanden seien. Dem Bundesverwaltungsgericht ist es so nicht möglich nachzuvollziehen, welchem Arbeitsaufwand dieses Honorar entspricht. Daher ist die Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen festzusetzen. Praxisgemäss wird sie auf Fr. 35'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 1, Art. 8 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegt die Ursache für den Zusatzaufwand weniger in den Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid bzw. den Rechtsschriften, sondern in der Komplexität der praktizierten Verbuchung. Darüber hinaus ergibt sich aus der Pflicht zur ordnungsgemässen Buchhaltung, dass die Beschwerdeführerin ihre diesbezüglichen Unterlagen dem Gericht (und auch schon der Vorinstanz) zur Verfügung stellen können muss (E. 2.9). Daher kann ein zusätzlicher Aufwand hier nicht berücksichtigt werden.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 23'500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 35'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: