**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**

Abteilung I
A-3433/2013

# Urteil vom 29. Oktober 2014

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

**Personalvorsorgestiftung der X._____,** …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Rückerstattung, Verwirkung).

## Sachverhalt:

**A.**
Die Personalvorsorgestiftung X._____ (nachfolgend: PVS oder Beschwerdeführerin) bezweckt insbesondere die berufliche Vorsorge der Arbeitnehmer der «X._____», Zürich, und der mit dieser eng verbundenen Unternehmungen sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod.

**B.**
**B.a** Im Jahr 2004 reichte der A._____ Fund (nachfolgend: Fund) mit Sitz in Dublin, mit dem Formular 91 einen Antrag (Nr. ***1) auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 36'145.70 (Entlastung von 20 % auf dem Ertrag gemäss Abkommen von 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, DBA-IRL]) für einen Ertrag von Fr. 180'728.50 (Fälligkeiten aus dem Jahr 2003) ein. Als «full beneficial owner» wurde auf dem Formular der Fund selbst genannt, der «beneficial owner of the income» war ebenfalls der Fund mit der Adresse c/o B._____ AG, […]. Der Antrag war weder datiert noch enthielt er eine Angabe zum Ort seiner Ausstellung.

**B.b** Mit Schreiben vom 10. Dezember 2004 an den Antragsteller bezog sich die ESTV auf den Antrag Nr. ***1 und nahm diesen nicht entgegen mit der Begründung, dass irische Investment Fonds gemäss dem DBA-IRL nicht selbständig die Verrechnungssteuer zurückfordern könnten. Dies sei nur quotal durch den ausgewiesenen Empfänger (d.h. den Anteilsinhaber) möglich, welcher in einem der Vertragsstaaten ansässig sei.

**B.c** Gleiches ereignete sich in den folgenden Jahren (zweimal im Jahr 2004) gemäss nachfolgender Tabelle, die der Vollständigkeit halber auch den obenstehenden Antrag umfasst:

| **Jahr der Einreichung** | **Antrag-Nr.** | **Höhe Rückforderung** | **Höhe Ertrag** | **Fälligkeiten aus Jahr** | **Schreiben ESTV** |
|---|---|---|---|---|---|
| 2004 | ***1 | 36'145.70 | 180'728.50 | 2003 | 10.12.04 |
| 2005 | ***2 | 41'472.63 | 207'363.15 | 2004 | 10.03.05 |

| Jahr der Einreichung | Antrag-Nr. | Höhe Rückforderung | Höhe Ertrag | Fälligkeiten aus Jahr | Schreiben ESTV |
|---|---|---|---|---|---|
| 2005/2006 | ***3 | 2'027.20 | 10'136.00 | 2004 | 10.02.06 |
| 2006 | ***4 | 55'573.55 | 277'866.75 | 2005 | 12.04.06 |

**C.**
Am 23. Oktober 2009 gelangte die C._____, Dublin ([…]), brieflich an die ESTV. Sie bezog sich auf die Anträge Nrn. ***1, ***2, ***3 und ***4 sowie auf die dazugehörigen, die jeweiligen Anträge abweisenden Antwortschreiben der ESTV und fragte nach dem Stand der «hängigen» («pending») Anträge. Die B._____ AG habe zudem der ESTV die Anträge auf Rückerstattung mittels Formular 25 erneut eingereicht.

Dem Schreiben wurde eine undatierte Vollmacht beigelegt, wonach die C._____, in ihrer Eigenschaft als Trustee des Fund, von der PVS ermächtigt worden sei, die Rückerstattungsanträge für Fälligkeiten der Jahre 2003-2005 zu stellen.

**D.**
Die von der C._____ erwähnten Formulare 25 wurden ebenfalls am 23. Oktober 2009 unterschrieben und bei der ESTV eingereicht. Es handelte sich dabei um die folgenden:

| Antrag Nr. | Höhe Rückforderung | Höhe Ertrag | Fälligkeiten aus Jahr |
|---|---|---|---|
| ***11 | 63'254.98 | 180'728.50 | 2003 |
| ***12 | 72'577.10 | 207'363.15 | 2004 |
| ***13 | 3'547.60 | 10'136.00 | 2004 |
| ***14 | 97'253.36 | 277'866.75 | 2005 |

Als Antragstellerin wurde jeweils die PVS, als Bank der Begünstigten die B._____ AG und als Agentin der PVS und Begünstigte des Kontos die C._____ aufgeführt.

**E.**
Am 8. Januar 2010 richtete die ESTV vier jeweils gleichlautende Schreiben an die PVS, worin sie sich auf die jeweiligen Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer mittels Formular 25 vom 23. Oktober 2009 bezog und jeden einzelnen mit der Begründung abwies, dass der Anspruch wegen Ablaufs der Verwirkungsfrist von 3 Jahren für die Geltendmachung der Rückerstattung nicht gewährt werden könne.

**F.**
In ihrem Schreiben vom 28. Januar 2010 an die ESTV bezog sich die PVS auf die Anträge Nrn. ***1, ***2, ***3 und ***4 (neu Nrn. ***14, ***12, ***11 und ***13). Sie sei die einzige Investorin eines Subfonds des Fund. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen, welche in den Jahren 2003-2005 angefallen seien, sei durch den Fund beantragt worden. Die ESTV habe die Rückerstattung mit ihren Schreiben vom 10. Dezember 2004, 10. März 2005, 10. Februar 2006 und 12. April 2006 verweigert, weil das direkte Vertretungsverhältnis zwischen ihr (der PVS) und dem Fund auf den Formularen 91, welche irrtümlicherweise im Namen des Fund statt im Namen der Gesellschaft ausgestellt worden seien, nicht explizit erwähnt worden sei. Sie habe der ESTV Ende 2009 vier korrigierte und ordnungsgemäss ausgefüllte Formulare 25 sowie die von ihr an die Fondsleitung, die C._____, erteilte Vollmacht zugestellt. Aus der Vollmacht gehe hervor, dass die Gesellschaft dem Fund vollumfängliche Vertretungsbefugnisse in Sachen Rückerstattung der auf den Fondserträgen erhobenen Verrechnungssteuer erteilt habe.

Die PVS hielt des Weiteren fest, die Rückerstattungsanträge [sie bezieht sich auf jene, die hier unter Bst. B.c aufgeführt sind] seien innerhalb der Dreijahresfrist von Art. 32 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) eingereicht worden. Eine formelle Verfügung sei allerdings diesbezüglich nie ergangen, weshalb diese Verfahren formell noch nicht abgeschlossen seien. Auch sonst stehe der Rückerstattung der Verrechnungssteuer entsprechend ihrem Antrag nichts entgegen. Für den Abweisungsfall verlangte die PVS eine anfechtbare Verfügung.

**G.**
Als Antwort auf das Schreiben vom 28. Januar 2010 erliess die ESTV am 20. Januar 2011 den Entscheid Nr. ***20 und wies darin die Anträge Nrn. ***14, ***12, ***11 und ***13 auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab. Sie begründete dies damit, der Anspruch der PVS auf Gel-

tendmachung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei infolge Ablaufs der dreijährigen Verwirkungsfrist untergegangen. Daran ändere nichts, dass der Fund die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für dieselben Fondserträge (Fälligkeiten 2003-2005) in den Jahren 2004-2006 beantragt habe. Ebenso wenig schütze die nachträglich eingereichte Vollmacht der Gesellschaft an die C._____ vor der Verwirkung des Anspruches auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Einen Hinderungsgrund gemäss Art. 24 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) mache die Gesellschaft nicht geltend. Damit seien die Anträge Nrn. ***14, ***12, ***11, ***13 abzuweisen.

**H.**
Gegen diesen Entscheid der ESTV erhob die PVS am 17. Februar 2011 Einsprache mit dem Antrag, es sei die Verrechnungssteuer in der Höhe von insgesamt Fr. 236'633.04 zurückzuerstatten. Zusätzlich brachte sie vor, das VStG enthalte keine spezifischen Vorschriften über die verschiedenen Formulare, die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zur Verfügung ständen. Weiter erwähnte sie das Verbot des überspitzten Formalismus. Ferner dürften Undeutlichkeiten und Ungenauigkeiten der von der Betroffenen hergestellten Dokumente – ein rein formeller Mangel – nach Ablauf der Frist noch korrigiert werden.

**I.**
Mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2013 wies die ESTV die Einsprache der PVS vollumfänglich ab. Zusammengefasst begründete sie dies damit, der Antrag auf Rückerstattung müsse innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden sei, bei der ESTV eingereicht werden. Die am 23. Oktober 2009 eingereichten Anträge seien allesamt verspätet erfolgt. Was die früher eingereichten Formulare 91 anbelange, so seien diese auf den Namen des Fund ausgestellt und es sei daraus nicht ersichtlich, dass eigentlich die PVS Nutzungsberechtigte sein solle. Zudem habe die ESTV die Rückerstattung jeweils kurze Zeit nach Einreichen der Formulare verweigert. Spätestens dann hätte das behauptete Versehen dem Fund auffallen müssen und es wäre ausreichend Zeit verblieben, [innerhalb der Verwirkungsfrist] korrekte Formulare einzureichen. Weiter hält die ESTV sinngemäss fest, die Vollmacht sei erst im Nachhinein ausgestellt worden.

**J.**
Am 17. Juni 2013 erhob die PVS dagegen Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie stellte die folgenden Anträge:

«1. Aufhebung des Entscheides Nr. ***20 der ESTV vom 10. Januar 2011.
2. Aufhebung des Einspracheentscheides der ESTV vom 17. Mai 2013 […].
3. Es sei festzustellen, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer Nr. ***11 im Umfang von CHF 63,254.98 vollumfänglich zu entsprechen ist.
4. Es sei festzustellen, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer Nr. ***12 im Umfang von CHF 72,577.10 vollumfänglich zu entsprechen ist.
5. Es sei festzustellen, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer Nr. ***13 im Umfang von CHF 3,547.60 vollumfänglich zu entsprechen ist.
6. Es sei festzustellen, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer Nr. ***14 im Umfang von CHF 97,253.36 vollumfänglich zu entsprechen ist.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Gunsten der Beschwerdeführerin und zu Lasten der Beschwerdegegnerin.»

Die Beschwerdeführerin begründete ihre Anträge im Wesentlichen gleich wie im Schreiben vom 28. Januar 2010 (Bst. G.). Sie erklärte, die der ESTV eingereichte Vollmacht (oben Bst. C) sei erst im Jahr 2006 ausgestellt worden. Sie stütze sich aber auf eine Vollmacht vom 27. November 1997. Ihrer Beschwerde legte sie nun unter anderem diese Vollmacht aus dem Jahr 1997 bei, mit welcher sie die C._____, London Branch, United Kingdom (nachfolgend: C._____, London), bevollmächtigt hatte, gewisse Handlungen für sie zu tätigen.

**K.**
Mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2013 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde, worauf die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 26. August 2013 an ihren Anträgen festhielt. Sie machte Ausführungen zur Delegationskette und reichte eine Bestätigung der C._____ vom 9. August 2013 ein. Am 13. September 2013 wiederholte die ESTV ihren Antrag auf Abweisung. Sie bestritt sinngemäss, dass die Delegationskette genügend dargelegt sei. Am 21. Februar 2014 bekräftigte die Beschwerdeführerin ihre Auffassung und bezog sich dabei auf ein Urteil des Bundesgerichts. Zur Delegationskette äusserte sie sich nicht.

## 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 VwVG. 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 – 6 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, nämlich die Anträge auf «Aufhebung des Entscheides […]» bzw. «Aufhebung des Einspracheentscheides […]», 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_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4; 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 10. Januar 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 VStG). Auf Kapitalerträgen beträgt die Verrechnungssteuer 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. 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-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 3.2, 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** Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer richtet sich nach den Art. 21 ff. sowie 48 ff. VStG. Unter anderem sind die Antragsformulare und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VStG). Die ESTV bestimmt Form und Inhalt der Antragsformulare und Fragebogen und bezeichnet die den Anträgen beizufügenden Belege (vgl. Art. 63 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Der Rückerstattungsantrag ist auf dem amtlichen Formular einzureichen (Art. 61 Abs. 1 VStV). Im internationalen Verhältnis ist das jeweils anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

**2.4** 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. Bei dieser Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist, die weder gehemmt, unterbrochen noch erstreckt werden kann (MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar VStG, Art. 32 N. 5).

**2.5** Die Möglichkeit der Wiederherstellung sowohl der gesetzlichen als auch der behördlichen Fristen ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz (BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN, in: Praxiskommentar, Art. 24 N. 1 mit Hinweisen). Eine Wiederherstellung erfolgt nur dann, wenn die gesuchstellende Person oder ihr Vertreter unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln. Hierfür muss sie innert dreissig Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen (Art. 24 Abs. 1 VwVG).

**2.6**

**2.6.1** Bei Handlungen der Verwaltung wird zwischen formellem und informellem Verwaltungshandeln unterschieden. Im Bereich des informellen Verwaltungshandelns geht es um formlose Beziehungen zwischen Verwaltungsbehörden und Privaten, wie beispielsweise Mitteilungen, wechselseitige Kontaktaufnahme, Absprachen, Empfehlungen und Vorabklärungen (Urteil des Bundesverwaltungsgericht B-3844/2013 vom 7. November 2013 E. 1.4.2.3.1; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 323; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, N. 1.1.4.2, S. 54; HANS-JAKOB MOSIMANN/MARION VÖLGER WINSKY, Öffentliches Recht, Ein Grundriss für Studium und Praxis, 2. Aufl., Zürich 2012, Rz. 16.1; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administrative, Genf/Zürich/Basel 2011, Rz. 670 f.). Unter anderem erlaubt es informelles Verwaltungshandeln einer Behörde, auf den Erlass einer an sich möglichen Verfügung zu verzichten (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014, § 38 Rz. 16). Mittels informellen Verwaltungshandelns werden üblicherweise keine Rechtsfolgen verbindlich festgelegt (RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, Bern 2012, Rz. 2341). In diesem Stadium gilt das VwVG nicht. Gleichwohl ist die Verwaltung gestützt auf Art. 5 Abs. 1 BV an das Recht gebunden (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 736a). Der betroffenen Person steht es jederzeit offen, wenn sie ein schutzwürdiges Interesse hat, eine Verfügung nach Art. 25*a* VwVG

über informelle Verwaltungshandlungen bei der Vorinstanz zu verlangen, soweit diese Rechte und Pflichten des Betroffenen berühren (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 737a ff.).

**2.6.2** Art. 51 Abs. 1 VStG hält fest, dass die ESTV einen Entscheid trifft, wenn sie einem Antrag nicht oder nur teilweise entspricht, sofern sich der Anstand nicht auf andere Weise erledigen lässt. Abgesehen von positiven Entscheiden der ESTV ergeht damit auch dann kein förmlicher Entscheid, wenn die ESTV nach Prüfung des Rückerstattungsantrags zum Schluss gelangt, dass diesem nicht oder nur teilweise entsprochen werden kann und sich der Antragsteller dieser Sichtweise anschliessen kann. Dann teilt die ESTV dem Antragsteller die Gründe für die gänzliche oder teilweise Ablehnung des Rückerstattungsantrages in Form eines Briefes mit (MARKUS KÜPFER/EVA OESCH-BANGERTER, in: Kommentar VStG, Art. 51 N. 1).

**2.6.3** Die Abgrenzung zwischen informellem Verwaltungshandeln und einer Verfügung kann mitunter schwierig sein. Entscheidend ist, dass das Handlungsziel der Behörden die Regelung, d.h. die bewusste, ausdrückliche und verbindliche Gestaltung der Rechtsstellung des Betroffenen, sein muss, damit eine Verfügung vorliegt (vgl. E. 1.4.2; UHLMANN, Praxiskommentar VwVG, Art. 5 N. 90). Mittels einer Verfügung wird unmittelbar in Rechte und Pflichten des Privaten eingegriffen (WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., Rz. 2341). Dabei ist nicht nur der Wortlaut zu beachten, sondern auch die Intensität der Einwirkung bzw. der Einflussnahme auf den Privaten. Je intensiver und autoritativer eine Behörde gegenüber einem Privaten auftritt und ihn zu einem bestimmten Verhalten anzuhalten versucht, umso eher kann das Vorgehen der Behörde den Charakter einer Verfügung annehmen.

**2.7** Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, oder wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt. Durch ein derartiges Vorgehen wird die Formstrenge zum blossen Selbstzweck, womit die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert wird (BGE 135 I 6 E. 2.1, BGE 127 I 31 E. 2a, BGE 115 Ia 12 E. 3b; MOOR/POLTIER, a.a.O., N. 2.2.4.6, S. 262; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1661). Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 BV in Widerspruch, sondern nur eine solche, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse

gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1; vgl. zum Ganzen ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 3.115 mit Hinweisen).

**2.8** Der Grundsatz von Treu und Glauben ist in Art. 9 BV verankert. Demnach haben staatliche Organe nach diesem Grundsatz zu handeln. Jedoch sind gemäss Art. 5 Abs. 3 BV neben den Behörden auch Private verpflichtet nach Treu und Glauben zu handeln (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-1106/2014 vom 10. Juni 2014 E. 2.3.2 und 2.3.4).

**3.**
Nunmehr ist auf den vorliegenden Fall einzugehen.

**3.1**
**3.1.1** Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, sie habe die Formulare 25 (Sachverhalt Bst. E) innerhalb der dreijährigen Verwirkungsfrist eingereicht (E. 2.4). Sie erklärt aber, die ESTV habe betreffend die früher und rechtzeitig eingereichten Formulare 91 nie eine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG erlassen, weshalb dieses Verfahren noch laufe und sie die Formulare 91 korrigieren könne, was sie durch Einreichen des Formulars 25 gemacht habe.

**3.1.2** Diese Argumentation übersieht, dass weder das Einreichen der Formulare 91 noch das jeweilige Antwortschreiben der ESTV bewirkten, dass ein formelles Verwaltungsverfahren hängig war. Zwar teilte die ESTV dem Fund jeweils nach Erhalt eines Formulars mit, dass sie dieses nicht entgegennehmen könne, weil der Fund nicht berechtigt sei, die Verrechnungssteuer zurückzufordern, und sandte das Formular zurück. Sie wies auch darauf hin, dass die Anteilseigner gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen rückforderungsberechtigt sein könnten. Dabei handelt es sich jedoch um informelles, nicht auf den Erlass einer Verfügung gerichtetes Handeln der ESTV, das im Gesetz in Art. 51 Abs. 1 VStG ausdrücklich vorgesehen ist (E. 2.6.2). Ein solches Vorgehen erlaubt es der ESTV, auf den Erlass einer an sich möglichen Verfügung zu verzichten, was, wie in E. 2.6.1 erwähnt, Zweck des informellen Verwaltungshandelns sein kann. Zudem waren mit dem Schreiben auch insofern keine Rechtsfolgen verbunden, als innerhalb der Verwirkungsfrist weiterhin ein neuer Rückforderungsantrag hätte gestellt werden können. Abgesehen davon, dass bereits aus dem Gesetzestext hervorgeht, dass kein

auf einen Entscheid ausgerichtetes Handeln vorliegt («lässt sich der Anstand *nicht auf andere Weise regeln*, so trifft sie einen Entscheid»), fehlt es auch an der erforderlichen Intensität der Einwirkung der ESTV auf die Rechtsstellung der Beschwerdeführerin (2.6.3): Die ESTV informierte die Beschwerdeführerin lediglich über ihre Auffassung und gab ihr überdies einen Hinweis, wer allenfalls rückforderungsberechtigt sein könnte. Sie hat mit dem Schreiben kein formelles Verfahren eröffnet. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin war somit kein formelles Verfahren hängig, in welchem ein Formular hätte eingereicht oder ein Rückerstattungsantrag korrigiert werden können. Informelles Verwaltungshandeln steht ausserhalb des Geltungsbereichs des VwVG (E. 2.6.1).

**3.1.3** Der Beschwerdeführerin hätten zwei Wege offen gestanden:

**3.1.3.1** Sie hätte einerseits eine Verfügung und damit die Eröffnung eines formellen Verfahrens verlangen können (E. 2.6.1). Es wäre an der Beschwerdeführerin oder ihrem Vertreter gewesen, der ESTV gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben (E. 2.8) umgehend, zumindest aber innerhalb der dreijährigen Verwirkungsfrist (E. 2.4) mitzuteilen, wenn sie mit der Mitteilung nicht einverstanden war und eine anfechtbare Verfügung erwirken wollte. In einem solchen Verfahren wäre abgeklärt worden, ob die ESTV zu Recht der Meinung war, dass aufgrund der eingereichten Formulare 91 keine Rückerstattungsansprüche bestehen.

**3.1.3.2** Die Beschwerdeführerin hätte andererseits während der dreijährigen Frist eigene Gesuche auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer einreichen können, was sie indessen unterliess, bzw. erst am 23. Oktober 2009 tat. Die Formulare 25, welche die Beschwerdeführerin an jenem Tag einreichte, wurden unbestrittenermassen nach Ablauf der Verwirkungsfrist eingereicht, womit der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend die hier zu beurteilenden Perioden verwirkt ist. Anzufügen bleibt, dass weder geltend gemacht wird noch sich dafür in den Akten Hinweise finden, dass ein Grund für die Wiederherstellung der Frist vorgelegen haben könnte (E. 2.5).

**3.2** Es bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Vertreterin oder ihrem Vertreter im damaligen Verfahren ein rechtlich relevanter und im vorliegenden Verfahren zu beachtender Irrtum unterlaufen ist.

**3.2.1** Die ESTV bringt zu Recht vor, es sei nicht dargelegt, dass der Fund über eine Vertretungsbefugnis für die Beschwerdeführerin verfügte. Zwar

hat die Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht eine Vollmacht zugunsten der C._____, London, eingereicht, die auch eine Substitutionsbefugnis umfasst; dass aber C._____, London, den Fund bevollmächtigte, die Verrechnungssteuer zurückzufordern, ist nirgends belegt. Daran ändert auch die Bestätigung der C._____ (Sachverhalt Bst. K) nichts. Abgesehen davon, dass diese Bestätigung von einer Vertreterin der Beschwerdeführerin aufgesetzt wurde und damit als Parteibehauptung zu gelten hat, wird mit keinem Wort erwähnt, wann die entsprechenden Delegationen erfolgten. Auf die Bestätigung kann damit nicht abgestellt werden. Auf die der ESTV eingereichte Vollmacht zugunsten der C._____ (Sachverhalt Bst. C) ist damit nicht weiter einzugehen.

Damit scheitert die vorliegende Beschwerde bereits daran, dass nicht dargelegt ist, dass die Person, welche angeblich für die Beschwerdeführerin handelte, tatsächlich über die entsprechende Befugnis verfügte.

**3.2.2** Der Vollständigkeit halber ist hier darauf hinzuweisen, dass es nicht angeht, dass die Beschwerdeführerin einen angeblichen Irrtum, auf den sie durch das Schreiben der ESTV hätte aufmerksam werden müssen, während Jahren (2,5 bis beinahe 5) nicht korrigierte, sondern untätig blieb. Ein solches Verhalten verstösst gegen Treu und Glauben. Der Beschwerdeführerin wäre nämlich nach den Mitteilungen der ESTV jeweils genügend Zeit verblieben, um innerhalb der dreijährigen Verwirkungspflicht korrekte Anträge zu stellen. Insofern hätten auch allfällige Korrekturen innert dieser Frist angebracht werden müssen.

**3.2.3** Es ist vorliegend aber ohnehin fraglich, ob überhaupt ein Irrtum vorlag:

**3.2.3.1** Spätestens mit dem jeweiligen Schreiben der ESTV hatte die Beschwerdeführerin, die sich die Handlungen des gemäss ihrer eigenen Aussage für sie agierenden Fund entgegenhalten lassen muss, Kenntnis vom angeblichen Irrtum. Es liesse sich auch fragen, ob sie nicht seit dem ersten Schreiben der ESTV auch für die nachfolgenden Perioden Kenntnis davon haben musste. Persistierender und sich ständig wiederholender Irrtum ist bei handlungsfähigen Personen schwer vorstellbar.

**3.2.3.2** Weiter wurde mit den Formularen 91 die Verrechnungssteuer in Höhe von 20 % des Ertrages zurückgefordert, wie dies gemäss DBA-IRL grundsätzlich möglich wäre, mit den Formularen 25 wurden aber die vollen 35 % (E. 2.1) zurückgefordert. Dies lässt darauf schliessen, dass da-

mals tatsächlich die Verrechnungssteuer für den Fund und nicht – wie die Beschwerdeführerin jetzt vorbringt – für die schweizerische Beschwerdeführerin zurückverlangt wurde.

**3.2.3.3** Weiter wird das Formular 91 – dies steht schon in der Überschrift – für Rückforderungen gestützt auf das DBA-IRL verwendet, während das Formular 25 auf Inlandsachverhalte zugeschnitten ist. Auch insofern ist fraglich, ob dieser Umstand der Beschwerdeführerin nicht hätte auffallen müssen.

Die soeben genannte Unterscheidung zwischen internationalen und nationalen Sachverhalten zeigt im Übrigen auch, dass kein überspitzter Formalismus vorliegt (E. 2.7), wenn die ESTV für die Geltendmachung von unterschiedlichen Sachverhalten das Einreichen unterschiedlicher Formulare verlangt. Wie vorne ausgeführt (E. 2.2 f.), sind der Zweck der Erhebung der Verrechnungssteuer sowie die Voraussetzungen für deren Rückerstattung in beiden Fällen unterschiedlich, womit für diese Unterscheidung – im einen Fall die Geltendmachung mittels Formular 91 und im anderen mittels Formular 25 zu verlangen – ein sachlicher Grund besteht. Damit muss auch auf das Argument der Beschwerdeführerin, die ESTV handle überspitzt formalistisch, nicht weiter eingegangen werden.

**3.3** Die Beschwerdeführerin möchte aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C_818/2011 vom 18. Januar 2012 zu ihren Gunsten ableiten, dass statt eines eigentlich vorgeschriebenen Formulars auch ein anderes benutzt werden kann. Im vom Bundesgericht entschiedenen Fall ging es darum, dass es für die betroffene Person faktisch und aus Gründen, die nicht in ihrem Machtbereich lagen, unmöglich war, das eigentlich notwendige Formular in der vorgeschriebenen Form einzureichen. Die ausländische Behörde hatte sich nämlich geweigert, auf dem Formular mit ihrer Unterschrift zu bestätigen, dass sie von den relevanten Kapitalleistungen Kenntnis habe. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich grundsätzlich von den eben geschilderten Umständen: Das Formular 25 war auch damals problemlos erhältlich und musste lediglich von der Beschwerdeführerin ausgefüllt und von keiner Behörde – und schon gar keiner ausländischen – unterschrieben werden. Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, weshalb es ihr aus faktischen und nicht in ihrem Machtbereich liegenden Gründen unmöglich gewesen sein soll, dieses auszufüllen und einzureichen.

**3.4** Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass weder mit dem Einreichen der Formulare 91 noch mit den jeweiligen Antwortbriefen der ESTV formelle Verfahren eröffnet worden sind, die noch andauern und in welchen die Beschwerdeführerin durch Einreichen der Formulare 25 ihre Angaben korrigieren könnte. Die mittels Formular 25 gestellten Rückerstattungsanträge sind nach Ablauf der jeweiligen Verwirkungsfrist eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin kann sich auch nicht darauf berufen, sie habe irrtümlich statt der Formulare 25 die Formulare 91 eingereicht.

Da die Ansprüche verwirkt waren, erübrigen sich weitere Ausführungen, insbesondere auch zu der von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Frage, ob der ESTV durch die verspätete Einreichung ein Nachteil entstanden sei. Damit kann auch offen bleiben, ob die Beschwerdeführerin überhaupt die Voraussetzungen erfüllen würde, die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer notwendig wären.

**4.**
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2).

**5.**
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 9'000.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 9'000.-- festgesetzt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**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 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: