



## Urteil vom 26. Juni 2024

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

---

Parteien

**Personalfürsorgestiftung X.,**  
vertreten durch  
Dr. Charles Hermann und Christoph Bolliger,  
KPMG AG,  
Badenerstrasse 172, Postfach, 8036 Zürich,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer; Verzinsung (2010 – 2016).

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Die Personalvorsorgestiftung X. (Schweiz; nachfolgend auch: 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.», Zürich, und der mit dieser eng verbundenen Unternehmungen sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod.

**A.b** Mit Entscheid Nr. 1\*\*\* vom 12. August 2011 verweigerte die Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen aus einem Diversified Global Equity Fund (nachfolgend: indirekter Anlagefonds) für die Jahre 2006 – 2010 und verlangte zusätzlich einen Zins für die Zeit der Rückerstattung bis zum Tag der Wiedereinzahlung.

Gegen den Entscheid der ESTV vom 12. August 2011 erhob die PVS am 8. September 2011 Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2013 vollumfänglich abwies.

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Januar 2013 erhob die PVS am 12. Februar 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerde mit Urteil A-719/2013 vom 26. März 2015 gut hiess, soweit es auf diese eintrat. In seinem Urteil hielt das Bundesverwaltungsgericht insbesondere fest, dass der PVS das Recht zur Nutzung der steuerbaren Erträge des indirekten Anlagefonds und somit auch der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf diesen Erträgen zustehe.

**A.c** Gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-719/2013 vom 26. März 2015 erhob die ESTV am 11. Mai 2015 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Mit Urteil 2C\_404/2015 vom 15. September 2016 wies das Bundesgericht die Beschwerde ab.

**B.** Während des laufenden (Rechtsmittel-)Verfahrens gegen den Entscheid Nr. 1\*\*\* stellte die PVS folgende tabellarisch aufgelistete Anträge betreffend die Verrechnungssteuer auf Erträgen aus dem indirekten Anlagefonds bei der ESTV:

*Abschlagsrückerstattungen (Formular 21)*

| <i>Jahr</i> | <i>Antrag Nr.</i> | <i>Einreichungsdatum</i> | <i>Bescheid ESTV</i>                    |
|-------------|-------------------|--------------------------|-----------------------------------------|
| 2010        | 719'205           | 9. April 2010            | 20. Mai 2010                            |
| 2011        | 444'120           | 31. März 2011            | 23. Ma 2012 (recte wohl: 8. April 2011) |
| 2012        | 460'716           | 27. März 2012            | 16. Mai 2012                            |
| 2013        | 865'215           | 29. April 2013           | 2. Mai 2013                             |
| 2014        | 914'885           | 17. Februar 2014         | 28. Februar 2014                        |
| 2015        | 877'743           | 11. Mai 2015             | 21. Mai 2015                            |
| 2016        | 819'179           | 16. März 2016            | 23. März 2016                           |

*Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Formular 25)*

| <i>Jahr</i> | <i>Antrag Nr.</i> | <i>Einreichungsdatum</i> | <i>Bescheid ESTV (Ablehnung)</i>            |
|-------------|-------------------|--------------------------|---------------------------------------------|
| 2011        | 535'575           | 18. April 2011           | 23. Mai 2012 (recte wohl: 23. April 2012)   |
| 2012        | 180'015           | 26. März 2013            | 19. April 2013                              |
| 2013        | 567'647           | 17. Februar 2014         | 3. März 2014 (recte wohl: 24. Februar 2014) |
| 2014        | 630'959           | 11. Mai 2015             | 22. Mai 2015 (recte wohl: 18. Mai 2015)     |
| 2015        | 962'360           | 16. März 2016            | 25. April 2016 (recte wohl: 23. März 2016)  |

**C.**

**C.a** Im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichts 2C\_404/2015 vom 15. September 2016 ersuchte die PVS mit Schreiben vom 1. November 2016 (Akten der Vorinstanz [act.] 13) – soweit das vorliegende Verfahren betreffend – um Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Erträgen des indirekten Anlagefonds für die Fälligkeitsjahre 2011 – 2015 im Umfang von Fr. 1'481'944.61 zuzüglich eines «Verzugszins» von 5 % pro Jahr. Zudem beantragte sie einen «Verzugszins» auf den widerrechtlich zurückbehaltenen Abschlagsrückerstattungen für die Fälligkeiten der Jahre 2010 – 2016.

Mit Entscheid Nr. 2\*\*\* vom 23. Juni 2020 verfügte die ESTV, dass auf den «Rückleistungsansprüchen» der PVS betreffend die zurückbehaltene Verrechnungssteuer auf steuerbaren Erträgen mit Fälligkeiten in den Jahren 2011 – 2015 kein Zins geschuldet sei. Es sei auch kein Zins auf den «Rückleistungsansprüchen» der PVS betreffend die nicht gewährten Abschlagsrückerstattungen der Verrechnungssteuer auf steuerbaren Erträgen mit Fälligkeiten in den Jahren 2010 – 2016 geschuldet.

**C.b** Gegen den Entscheid Nr. 2\*\*\* vom 23. Juni 2020 der ESTV erhob die PVS am 21. Juli 2020 Einsprache.

Mit Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2021 wies die ESTV die Einsprache vom 21. Juli 2020 vollumfänglich ab und stellte fest, dass die PVS keinen Anspruch auf eine Verzinsung der zu Unrecht zurückbehaltenen Verrechnungssteuer auf Dividenden mit Fälligkeiten in den Jahren 2011 – 2015 und ebenso wenig auf eine Verzinsung der zu Unrecht verweigerten Abschlagsrückerstattungen der Verrechnungssteuer auf Dividenden mit Fälligkeiten in den Jahren 2010 – 2016 habe.

**D.**

**D.a** Gegen den Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2021 erhob die PVS (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. Februar 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt folgende Anträge – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz):

*«1. Aufhebung des Einsprache[en]tscheids Nr. [...] der ESTV vom 30. Dezember 2021.*

*2. Die ESTV sei anzuweisen, der PVS X. einen Zins von 5% p.a. auf der im ordentlichen Verfahren zu Unrecht verweigerten Rückerstattung der Verrechnungssteuer der*

*Fälligkeitsjahre 2011 bis 2015 seit dem Datum des jeweiligen Ablehnungsschreibens zum Formular 25 bis zum Zeitpunkt der Rückzahlung (20. Dezember 2016) im Umfang von insgesamt CHF 208'534.94 aufgrund vorliegend erfüllter Voraussetzungen zu bezahlen.*

*3. Die ESTV sei anzuweisen, der PVS X. einen Zins von 5 % p.a. auf den zu Unrecht nicht gewährten Abschlagsrückerstattungen der Fälligkeitsjahre 2010 bis 2016 seit dem 30. Tage nach Fälligkeit der Abschlagsrückerstattungen bis zum Datum des jeweiligen Ablehnungsschreibens zum Formular 25 im Umfang von insgesamt CHF 59'727.64 aufgrund vorliegend erfüllter Voraussetzungen zu bezahlen.»*

Mit Vernehmlassung vom 28. April 2022 beantragt die Vorinstanz die vollumfängliche und kostenpflichtige Ablehnung der Beschwerde.

**D.b** Mit Replik vom 2. Juni 2022 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass sie an ihren Anträgen sowie der Beschwerdebegründung vollumfänglich festhalte.

Mit Eingabe vom 1. Juli 2022 verzichtete die Vorinstanz auf das Einreichen einer Duplik.

*Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (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). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2021 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde somit zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

## 1.2

**1.2.1** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher – unter Vorbehalt des hiernach Aufgeführten (E. 1.2.2 f.) – einzutreten.

**1.2.2** In Bezug auf den Sachverhalt sind sich die Parteien zwar einig, dass die Anträge der Beschwerdeführerin auf Abschlagszahlungen für die Jahre 2010 – 2016 von der Vorinstanz abgelehnt wurden (Beschwerde S. 4, 2. Lemma; Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2021 S. 2, Ziff. 2 Bst. b). Gestützt auf die Akten ist jedoch davon auszugehen, dass die Vorinstanz (abweichend zu den Angaben im Einspracheentscheid) in den Jahren 2010 und 2011 der Beschwerdeführerin durchaus Abschlagszahlungen gewährt hat (act. 3). So ist aus den Anträgen Nr. 719'205 (Jahr 2010) und Nr. 444'120 (Jahr 2011) ersichtlich, dass diese von der Vorinstanz geprüft und in Bezug auf den Zahlungsbetrag pro Quartal für gut befunden, die Auszahlungsdaten festgesetzt sowie je mit mehreren Stempeln der zuständigen Mitarbeitenden versehen wurden. Es sind diesen beiden Anträgen auch keine Hinweise auf eine Ablehnung zu entnehmen. Demgegenüber wurden auf den Anträgen auf Abschlagszahlungen für die Jahre 2012 – 2016 je handschriftliche Vermerke «abgelehnt» mit Datum quer über das Antragsformular angebracht. Ausserdem zog die Beschwerdeführerin auf dem Rückererstattungsantrag Nr. 535'575 für das Jahr 2011 (derjenige für das Jahr 2010 befindet sich nicht in den Akten) von ihrem geltend gemachten Rückerstattungsanspruch von Fr. 334'265.73 Abschlagszahlungen im Umfang von Fr. 302'250.- ab. Die Beschwerdeführerin erklärte sich mit E-Mail vom 19. April 2012 an die Vorinstanz sodann einverstanden, dass ihre Abschlagsrückerstattungen im Umfang von Fr. 302'250.- aus indirekt gehaltenen Anlagen mit der Rückerstattungsforderungen aus Obligationenanlagen verrechnet würden.

**1.2.3** Zusammenfassend ist hinsichtlich des Sachverhalts festzuhalten, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für die Jahre 2010 und 2011 Abschlagszahlungen ausgerichtet hat. Somit kann – entgegen dem Antrag (Ziffer 3) der Beschwerdeführerin – eine Verzinsung der verweigerten Abschlagszahlungen nur für die Jahre 2012 – 2016 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein; auf die weitergehenden Anträge der Beschwerdeführerin betreffend die Verzinsung der Abschlagszahlungen für die Jahre 2010 und 2011 ist deshalb nicht einzutreten.

**1.3** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

**1.4** 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 143 II 268 E. 4.3.1, 136 III 373 E. 2.3; Urteil des BVGer A-719/2013 vom 26. März 2015 E. 2.6.4.1 mit Hinweisen).

**1.5** Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu statt vieler: BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A 790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 1.5). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (vgl. ULRICH HÄFELIN ET AL., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl. 2020, Rz. 2089 f.) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 5.2.3, A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4).

## 2.

**2.1** Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben (Bst. a), der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Bst. b), der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG, SR 951.31 [Bst. c]) sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Bst. d).

**2.2** Die Verrechnungssteuer bezweckt im inländischen Verhältnis in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem Steuerehrlichen wird sie zurückerstattet (sog. Sicherungszweck; Urteil des BGer 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.4; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, S. 955 [nachfolgend: Botschaft VStG 1963]). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird (Urteil des BGer 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.4; Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 3.2, A-719/2013 vom 26. März 2015 E. 2.2 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_404/2015 vom 15. September 2016]; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N 71).

**2.3** Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen beträgt der Steuersatz 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

**2.4** Eine juristische Person hat Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG), die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht hat (Art. 25 Abs. 1 VStG e contrario) und bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG). Der Antrag auf Rückerstattung muss innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden (Art. 32 Abs. 1 VStG e contrario).

## **2.5**

**2.5.1 Abschlagsrückerstattungen** (nachfolgend auch: Abschlagszahlungen) sind pauschalisierte Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen auf den Rückerstattungsanspruch (HESS/SCHERRER, VStG-Kommentar, N 14 zu Art. 26 VStG, LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 50 zu Art. 29 VStG). Durch diese soll den Fällen, wo grosse Beträge auf dem Spiel stehen oder wo die lange Zeitspanne bis zur ordentlichen Rückerstattung eine Härte bedeuten würde, auf einfache und billige Weise Rechnung getragen werden (Botschaft VStG 1963, S. 967; kritisch: LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 18 zu Art. 31 VStG, nach welchen die Plausibilitätsüberlegungen hinsichtlich des gesetzlichen Ausschlusses des Vergütungszinses gemäss Art. 31 Abs. 4 VStG [s. dazu E. 2.7.4] mit der fortschreitenden Digitalisierung der Steuerverfahren zunehmend als antiquiert erscheinen; vgl. E. 4.5.4). Mittels Abschlagszahlungen kann zudem ein Zinsverlust möglichst geringgehalten werden (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 28. Februar 1986, in: Der Steuerentscheid [StE] 1986 B 74.12 Nr. 1). Sie werden gewährt, wenn der Berechtigte glaubhaft macht, dass sich sein für das ganze Jahr berechneter Rückerstattungsanspruch auf mindestens Fr. 4'000.- belaufen wird (Art. 65 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.11]). Der Anspruch auf Abschlagsrückerstattungen setzt dabei selbstverständlich voraus, dass der Antragssteller die Bedingungen des Rückerstattungsanspruchs erfüllt (LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 51 zu Art. 29 VStG).

**2.5.2** Mit den Abschlagsrückerstattungen sind besondere Pflichten verbunden. Wer Abschlagsrückerstattungen erhalten hat, ist insbesondere verpflichtet, innert drei Monaten nach Ablauf des betreffenden Jahres einen vollständigen Rückerstattungsantrag einzureichen und in ihm die erhaltenen Abschlagsrückerstattungen anzugeben (Art. 65 Abs. 3 VStV). Die Abschlagsrückerstattungen werden jeweils auf das Ende der ersten drei Vierteljahre geleistet und grundsätzlich so bemessen, dass sie annähernd je einem Viertel des voraussichtlichen Rückerstattungsanspruchs des betreffenden Kalender- oder Geschäftsjahres entsprechen (Art. 65a Abs. 1 VStV). Bei Pflichtverletzung behält sich die ESTV vor, gestützt auf Art. 62 Bst. e und Art. 67 VStG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Zinsen einzuverlangen (Merkblatt der ESTV betreffend Mitwirkungspflichten im Verrechnungssteuer-Abschlagsrückerstattungsverfahren [Formular 21]; zum Ganzen: LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 53 zu Art. 29 VStG).

## 2.6

**2.6.1** Im Steuerrecht ist die Pflicht zur Bezahlung von *Verzugszinsen* auf einer Steuerforderung regelmässig explizit geregelt (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., 2023, S. 413). Im Verrechnungssteuerrecht hält denn auch Art. 16 Abs. 2 VStG ausdrücklich fest, dass auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der Fälligkeitstermine noch ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist (Urteil des BGer 9C\_661/2022 vom 26. März 2024 E. 2.1.2 [zur Publikation vorgesehen], 9C\_662/2022 vom 26. März 2024 E. 2.1.2; Urteil des BVer A-1446/2021 vom 6. September 2023 E. 2.8).

**2.6.2** Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre gilt mangels einer besonderen gesetzlichen Regelung oder eines qualifizierten Schweigens als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch im öffentlichen Recht vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen die Pflicht, Verzugszins zu bezahlen, wenn ein Schuldner in Verzug ist (BGE 149 V 109 E. 7.1, 145 V 18 E. 4.1; Urteil des BGer 8C\_282/2023 vom 9. November 2023 E. 5.1 mit Hinweisen; Urteil des BVer A-3417/2017 vom 20. Juni 2018 mit Hinweisen). Werden Verrechnungssteuerbeträge, die zu Unrecht von der ESTV einem ausländischen Antragssteller zurückerstattet wurden, durch Erstere zurückgefordert, so ist ab dem Rückforderungsentscheid gestützt auf Art. 105 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (SR 220; nachfolgend: OR) ein Verzugszins auf diesen Verrechnungssteuerbeträgen geschuldet. Art. 16 VStG ist diesfalls nicht anwendbar (BGE 141 II 447 E. 8.7; MICHAEL BEUSCH/MORITZ SEILER, VStG-Kommentar, N 24 zu Art. 16 VStG).

## 2.7

**2.7.1** Vom Verzugszins zu unterscheiden ist der *Vergütungszins*, der auf zu viel bezahlte und deshalb zurückzuerstattende Beträge geschuldet ist (BGE 143 II 37 E. 5.3; Urteil des BGer 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 mit Hinweis; Urteile des BVGer A-1951/2017 E. 3.8.2, A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.3.5). Im Unterschied zum Verzugszins ist der Vergütungszins wirtschaftlich motiviert und setzt insbesondere keinen Verzug der Verwaltung voraus. Der Vergütungszins besteht zugunsten des Steuerpflichtigen, der einen Steuerbetrag vorzeitig entrichtet, bevor er nach den allgemeinen Fälligkeitsterminen zur Bezahlung verpflichtet ist, oder der eine Steuer zu Unrecht bezahlt hat und dem die Steuer zurückerstattet werden muss (Urteil des BGer 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 mit Hinweis; BEUSCH/SEILER, VStG-Kommentar, N 7 Vorbemerkungen zu Art. 17 – 18 VStG). Eine solche Verzinsung versteht sich aber nicht von selbst, sondern muss positiv angeordnet sein. Vergütungszinsen sind daher grundsätzlich nur dann geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist, wie dies im Steuerrecht häufig der Fall ist (BGE 143 II 37 E. 5.3; Urteil des BGer 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.3.5 mit Hinweisen; LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 22 zu Art. 31 VStG mit Hinweisen).

**2.7.2** Bei der Verrechnungssteuer verweist Art. 12 Abs. 5 VStV, der die Rückvergütung nicht geschuldeter Steuern betrifft, auf die Vorschriften über die Steuererhebung des VStG, welche auch die Bestimmungen über den Verzugszins enthalten. Aufgrund dieses Verweises wird geschlossen, dass eine sinngemässe Anwendung der Verzugszinsregelungen auch für die Rückvergütung angeordnet wird (vgl. Urteile des BVGer A-5555/2022 vom 18. Oktober 2023 E. 2.2.2 [zur Publikation vorgesehen], A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.4.2; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 417, LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 22 zu Art. 31 VStG).

**2.7.3** Ausnahmsweise ergibt sich aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien, dass ein Vergütungszins zu bezahlen ist, namentlich für die Rückerstattung bzw. Rückvergütung von zu viel bezahlten Steuern (BGE 143 II 37 E. 5.3). Vergütungszinsen rechtfertigen sich besonders dort, wo auch der Steuerpflichtige bei nicht rechtzeitiger Zahlung der Steuerforderung einen Verzugszins oder Verspätungszins schuldet (BGE 143 II 37 E. 5.3; Urteile des BGer 2C\_1127/2018 vom 30. September 2019 E. 5.2, 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 f. mit Hinweis; Urteil des BVGer A-5555/2022 vom 18. Oktober 2023 E. 2.2.1 [zur Publikation vorgesehen]). Ferner hat das

Bundesgericht in BGE 108 Ib 12 E. 3 ohne nähere Begründung in analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 30. Oktober 1978 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben (AS 1978 1800) einen Vergütungszins zugesprochen auf der Rückerstattung einer zu Unrecht erhobenen Stempelsteuer. Später hat das Bundesgericht dies einerseits bestätigt, zugleich aber auf Fälle eingeschränkt, in denen gegenüber dem Abgabepflichtigen eine Abgabe verfügt worden ist, und dieser zur Vermeidung einer gesetzlichen Verzugszinspflicht gezwungen ist, die Abgabe vorläufig unter Vorbehalt zu bezahlen aber gleichzeitig mit Rechtsmitteln die Abgabepflicht bestreitet. Unter diesen Voraussetzungen wird praxismässig auch auf der Rückvergütung einer zu Unrecht zurückverlangten Verrechnungssteuer ein Vergütungszins zugesprochen (BGE 143 II 37 E. 5.3 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 5; Urteil des BVGer A-5555/2022 vom 18. Oktober 2023 E. 2.2.2 [zur Publikation vorgesehen]; vgl. Praxishinweis im Sachverhalt des Urteils des BVGer A-719/2013 vom 26. März 2015 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_404/2015 vom 15. September 2016]; LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 23 zu Art. 31 VStG mit Hinweis).

**2.7.4** Mitunter schliesst das Gesetz aber einen Vergütungszins ausdrücklich aus, so in Art. 31 Abs. 4 VStG (Urteile des BGer 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 f., 2C\_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2, 2C\_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.3, wonach mit der Verweigerung des Meldeverfahrens gegebenenfalls ein Zinsverlust verbunden sein könne, «weil zurückzuerstattende Beträge nicht verzinst werden [Art. 31 Abs. 4 VStG]»). Diese Bestimmung ist auf zu verrechnende oder zurückzuerstattende Beträge gemäss den Art. 21 – 33 VStG anwendbar und normiert, dass zu verrechnende oder zurückzuerstattende Beträge nicht verzinst werden (LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 21 zur Art. 31 VStG). Obschon die Systematik dieser Bestimmung deren Anwendbarkeit nur auf Rückerstattungen durch die kantonalen Steuerbehörden vermuten lassen könnte, ist sie für die Rückerstattung durch die Kantone als auch den Bund anwendbar (Urteil des BGer 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 6.1; LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 4 zu Art. 31 VStG). In zeitlicher Hinsicht gilt der Ausschluss der Verzinsung von der Fälligkeit der Entrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 16 Abs. 1 VStG bis zu ihrer Rückerstattung (LISSI/VITALI, VStG-Kommentar, N 19 zu Art. 31 VStG).

### 3.

**3.1** Zu prüfen ist vorliegend, ob die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für die Dauer der verweigerten Rückerstattungen der Jahre 2011 – 2015 sowie für die abgelehnten Abschlagszahlungen der Jahre 2012 – 2016 einen Verzugs- oder Vergütungszins (E. 4.4.2, 4.5 und 5) schuldet.

**3.2** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, das Verzinsungsverbot für Rückerstattungen der Verrechnungssteuer gemäss Art. 31 Abs. 4 VStG sei restriktiv auszulegen und daher nur auf rechtmässig zurückbehaltene bzw. rechtzeitig rückerstattete Beträge anwendbar. Hingegen seien unrechtmässig zurückbehaltene Beträge nicht vom Anwendungsbereich des Verzinsungsverbots erfasst. Denn bei Ersteren würde eine Verzinsung zu einem unverhältnismässigen Vollzugsaufwand führen, was bei Letzteren nicht zutreffe. Mithin sei nicht davon auszugehen, dass die Vorinstanz absichtlich eine Vielzahl von Beträgen unrechtmässig zurückbehalte, selbst wenn das Verzinsungsverbot ein missbräuchliches Verhalten der Rückerstattungsberechtigten schütze. Folglich sei vorliegend nicht das Verzinsungsverbot, sondern die allgemeinen Rechtsgrundsätze anwendbar.

Es sei – so die Beschwerdeführerin weiter – aus ihrer Sicht schwer nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz für die Rückerstattungen der Jahre 2006 – 2010 im Verfahren vor Bundesgericht 2C\_404/2015 schadenersatzpflichtig geworden und dieser Pflicht mittels eines Zinses in der Höhe von 5 % nachgekommen sei, nicht aber für die vorliegend betroffenen Rückerstattungsanträge der Jahre 2011 – 2016. Denn vorliegend sei der verursachte Schaden identisch: So habe die Vorinstanz während der Zeitperiode von der Ablehnung der Rückerstattung bis zur Auszahlung am 20. Dezember 2016 rechtswidrig über die Verrechnungssteuerbeträge verfügt. Sie (die Beschwerdeführerin) habe dadurch eine Vermögensbeeinträchtigung erlitten und deshalb gestützt auf BGE 141 II 447 E. 8.7 einen Anspruch auf die Abgeltung der entstandenen Vermögensnachteile bzw. den Schadensausgleich in Form eines «Verzugszinses». Für den Beginn der Zinspflicht sei auf die jeweiligen Ablehnungsschreiben der Vorinstanz abzustellen, die unter Verweis auf den förmlichen Entscheid Nr. 1\*\*\* vom 11. August 2012 erfolgten. Entgegen der Vorinstanz handle es sich bei den Ablehnungsschreiben um Verfügungen im Sinne von Art. 5 ff. VwVG. Denn hätte sie (die Beschwerdeführerin) für jeden abgelehnten Rückerstattungsantrag erneut eine Verfügung verlangt, wären diesen Begehren aufgrund der sich nicht veränderten Sachverhalte und mit Hinweis auf das laufende Verfahren betreffend den Entscheid Nr. 1\*\*\* vom 12. August 2011 von der

ESTV nicht stattgegeben worden. Sie (die Beschwerdeführerin) wäre damit allfälliger Rechtsmittel beraubt worden.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass alternativ ein Vergütungszins in der Höhe von 5 % pro Jahr geschuldet sei, da vorliegend sinngemäss die Praxis (Urteil des BGer 2C\_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 5) anzuwenden sei, wonach bei einer von der ESTV zu Unrecht zurückgeforderten Rückerstattung ein Vergütungszins auszurichten ist. Denn in beiden Fällen habe die ESTV einen Vermögensvorteil zuungunsten einer rückerstattungsberechtigten Person. Unerheblich sei, dass die Vorinstanz – anders als in der zitierten Praxis – vorliegend keine zurückerstatteten Erträge zurückgefordert habe: Zum einen habe sie die Rückerstattung von vornherein verweigert und zum anderen liege in beiden Fällen ein widerrechtlicher förmlicher Entscheid der Vorinstanz vor.

In Bezug auf die zu Unrecht verweigerten Abschlagsrückerstattungen wäre die Vorinstanz verpflichtet gewesen, ihr (der Beschwerdeführerin) diese auszubezahlen, da sie (die Beschwerdeführerin) beide Voraussetzungen für deren Gewährung erfüllt habe. Da der Vorinstanz nach der Einreichung des Rückerstattungsantrags ein umfassendes Prüfungsrecht zustehe, hätte sie (die Vorinstanz) die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht bereits im Zeitpunkt des Antrags auf Abschlagsrückerstattungen prüfen dürfen. Es sei daher unerheblich, dass die Vorinstanz im Zeitpunkt des Antrags auf Abschlagsrückerstattungen – widerrechtlich – davon ausging, dass sie (die Beschwerdeführerin) die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Erträge nicht erfüllen würde. Zwar enthalte das Verrechnungssteuerrecht für die vorliegenden Konstellation keine Ausführungen, doch könne sie (die Beschwerdeführerin) sich wiederum auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze berufen. Eine Verzinsung sei umso mehr gerechtfertigt, als die Vorinstanz sich gemäss ihrem Merkblatt «Mitwirkungspflichten im Verrechnungssteuer-Abschlagsrückerstattungsverfahren [Formular 21]» vorbehalte, bei zu viel bezahlten Abschlagsrückerstattungen einen Zins einzuverlangen. Per Analogieschluss ergebe sich daraus eine Verzinsungspflicht seitens der Vorinstanz bei zu Unrecht unterbliebenen Abschlagsrückerstattungen.

Hinsichtlich des Beginns des Verzugszinslaufs sei die Fälligkeit der Abschlagsrückerstattungen auf Ende April, Ende Juni und Ende Oktober zu verschieben, da sie die Anträge jeweils im März/April gestellt habe und die Abschlagsrückerstattungen praxisgemäss auf je das Ende der ersten drei Quartale ausbezahlt würden. Das Ende des Verzugszinslaufs für die

Abschlagsrückerstattungen sei auf den Beginn des Verzugslaufs für die endgültigen Rückerstattungsanträge zu setzen, also bei abgelehnten Rückerstattungsanträgen auf das Datum deren formellen Ablehnung.

**3.3** In ihrer Vernehmlassung macht die Vorinstanz geltend, dass vorliegend aufgrund der Prozessgeschichte gar keine Verfügungen zur Ablehnung der Rückerstattungen hätten erlassen werden können. Selbst wenn sie (die ESTV) mit ihren informellen Ablehnungsschreiben tatsächlich anfechtbare Verfügungen erlassen hätte, hätte gegen diese innert Frist Einsprache erhoben werden müssen. Diesfalls wäre die Rückerstattung der Verrechnungssteuer rechtskräftig abgelehnt worden und die Entrichtung eines Vergütungszinses könnte nicht mehr Streitgegenstand eines Verfahrens sein. Das vorliegende Streitverfahren bewiese daher, dass weder sie (die ESTV) noch die Beschwerdeführerin davon hätten ausgehen können, dass es sich bei den informellen Ablehnungsschreiben um formelle und anfechtbare Verfügungen handle. Überdies wäre eine rechtskräftig abgelehnte Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit den Fälligkeiten 2011 – 2016 nach dem Urteil des BGer 2C\_404/2015 vom 15. September 2016 betreffend die Fälligkeiten 2006 – 2010 nicht ohne Weiteres rückvergütet worden. Die Frage, ob ein informelles Schreiben durch einen Verweis auf einen formellen Entscheid Verfügungscharakter habe, könne vorliegend offengelassen werden.

**3.4** In Bezug auf die umstrittene rechtliche Qualifikation der E-Mail-Korrespondenz zwischen der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin handelt es sich offensichtlich jedenfalls nicht um eine formelle Verfügung: Einerseits genügt die E-Mail-Korrespondenz den formellen Anforderungen an eine Verfügung nicht. So fehlen mehrere wesentliche Elemente einer Verfügung, namentlich die Bezeichnung als «Verfügung» sowie das Dispositiv, die Rechtsmittelbelehrung und Unterschrift [vgl. Art. 34 Abs. 1 und 1<sup>bis</sup> sowie Art. 35 Abs. 1 und 2 VwVG]). Andererseits beabsichtigte die Vorinstanz auch nicht, die Rückerstattungen mittels Verfügung zu verweigern. Dass ein (formeller) Entscheid nur dann gefällt wird, wenn ein Anstand «nicht auf andere Weise» erledigt werden kann, ist gesetzlich vorgesehen (vgl. Art. 51 Abs. 1 VStG). Hätte die Vorinstanz die Verweigerung der Abschlagszahlung (mittels E-Mail-Korrespondenz) formell verfügt, hätte sie wohl kaum die Rückerstattungen für die Jahre 2011 bis 2015 im Nachgang an das Urteil des Bundesgerichts 2C\_404/2015 vom 15. September 2016 ausbezahlt. In Bezug auf die beantragten Verzugs- bzw. Vergütungszinsen bedeutet dies nun, dass die Anträge auf Verzinsung der Rückerstattungen für die Jahre 2011 – 2015 nicht bereits mit der E-Mail-Korrespondenz,

sondern erst mit dem Entscheid Nr. 2\*\*\* der Vorinstanz vom 23. Juni 2020 formell abgelehnt wurde. Da die Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren gegen den Entscheid Nr. 2\*\*\* ihre Rechte vollumfänglich geltend machen konnte, erwächst ihr ohnehin kein Nachteil daraus, dass es sich bei der E-Mail-Korrespondenz nicht um formelle Verfügungen handelt bzw. sie im Nachgang an die E-Mail-Korrespondenz keine anfechtbare Verfügung verlangt hat.

### **3.5**

**3.5.1** Was die von der Beschwerdeführerin behauptete Verzinsung («Schadenersatzpflicht») der zurückzuerstattenden Verrechnungssteuer im Verfahren A-719/2013 anbelangt, ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht auf entsprechende Anträge der Beschwerdeführerin nicht eingetreten ist. Dies weil die verschiedenen Zinsanträge als Feststellungsbegehren formuliert waren, ohne dass die Beschwerdeführerin ein schutzwürdiges Interesse an einer Feststellung nachweisen konnte (Urteil des BVGer A-719/2013 vom 26. März 2015 E. 1.2). Die Beschwerdeführerin kann daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**3.5.2** Betreffend den geltend gemachten Verzugszins für die zunächst abgelehnten Rückerstattungen der Jahre 2011 – 2015 ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass ein Verzugszins im Verrechnungssteuerrecht grundsätzlich nur bei einer «verspätete[n] Zahlung» durch den Steuerpflichtigen bzw. den Empfänger der steuerbaren Leistung geschuldet ist. Dies trifft einerseits dann zu, wenn die Steuer verspätet entrichtet wird (Art. 16 Abs. 2 VStG) und andererseits dann, wenn der Empfänger der steuerbaren Leistung die Rückerstattung zu Unrecht erhalten hat und diese verspätet zurückzahlt (vgl. BGE 141 II 447). Handelt es sich jedoch um eine «Rückzahlung» der ESTV, wenn der Steuerpflichtige eine nicht geschuldete Steuer entrichtet bzw. jemand eine «grundlose Zuwendung» an die ESTV getätigt hat (vgl. Urteil des BVGer A-2483/2013 vom 17. März 2014) oder eine vom Empfänger der steuerbaren Leistung zu Recht erhaltene Rückerstattung zu Unrecht von der ESTV zurückgefordert wird (vgl. Urteil des BGer 2C\_896/2013 vom 30. Oktober 2009), erfolgt die Verzinsung mittels Vergütungszins. Da es sich vorliegend um die Frage der Verzinsung einer zunächst abgelehnten Rückerstattung von Verrechnungssteuerbeträgen durch die ESTV an eine Empfängerin der steuerbaren Leistung handelt, kann sich von der Konzeption der Verzinsung im Verrechnungssteuerrecht daher nur die Frage nach einem Vergütungszins stellen.

### 3.6

**3.6.1** Hinsichtlich der sodann zu prüfenden Frage nach einem Anspruch auf einen Vergütungszins für die zunächst abgelehnte Rückerstattungen ist als Erstes festzuhalten, dass eine solche Verzinsungspflicht gesetzlich nicht vorgesehen ist, was auch nicht bestritten wird. Insbesondere ist Art. 12 Abs. 5 VStV i.V.m. Art. 16 Abs. 2 VStG, der für den Fall der Rückleistung einer nicht geschuldeten Steuer an den Steuerpflichtigen die Rechtsgrundlage für einen Vergütungszins beinhaltet, vorliegend nicht anwendbar. Denn Art. 12 Abs. 5 VStV i.V.m. Art. 16 Abs. 2 VStG beinhaltet die Rechtsgrundlage für einen Vergütungszins auf der Steuererhebungsseite, wenn die ESTV eine nicht geschuldete Steuer rückvergütet oder – mittels Analogieschluss – wenn die ESTV eine «grundlose Zuwendung» rückerstattet (E. 4.4.2). Vorliegend ist indessen nicht eine Verzinsungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen (Steuererhebungsseite), sondern gegenüber der an den Verrechnungssteuerbeträgen rückerstattungsberechtigten Person zu beurteilen.

**3.6.2** Ist eine Vergütungszinspflicht nicht positivrechtlich geregelt, so kann sich ausnahmsweise aus Sinn und Zweck einer gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien ergeben, dass ein Vergütungszins zu bezahlen ist (E. 2.7.3), wie dies von der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird. Ob bei (vermeintlich) zu Unrecht abgelehnten Rückerstattungen ein Vergütungszins gestützt auf einen Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien gerechtfertigt ist, musste das Bundesgericht in BGE 143 II 37 nicht entscheiden, da die Beschwerdeführerin im damals zu beurteilenden Sachverhalt an den Verrechnungssteuerbeträgen nicht rückerstattungsberechtigt war. Eine Verzinsungspflicht (Verzugszins) mittels Analogieschluss gestützt auf Art. 105 OR hat das Bundesgericht für eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer erkannt, die zu Unrecht erfolgt war und daher von der ESTV zurückgefordert worden war (E. 2.6.2). Entgegen der Beschwerdeführerin ist der vorliegende Sachverhalt nicht mit jenem vergleichbar, zumal vorliegend eine Rückerstattung zunächst abgelehnt wurde, die Beschwerdeführerin aber an den Rückerstattungsbeträgen berechtigt ist.

**3.6.3** Im Zusammenhang mit Rückerstattungen ist sodann praxisgemäss ein Vergütungszins geschuldet, wenn die ESTV eine zu Recht erfolgte Rückerstattung von Verrechnungssteuerbeträgen (zu Unrecht) wieder zurückfordert (E. 2.7.3). Auch bei diesem Sachverhalt ist – im Unterschied zu Vorliegendem – die Rückerstattung bereits erfolgt. Die erfolgte bzw. nicht erfolgte Rückerstattung ist insoweit entscheidend, als der Gesetzgeber in

Art. 31 Abs. 4 VStG für zurückzuerstattende Beträge (die französische und italienische Fassung entsprechen der deutschen Fassung) einen Ausschluss der Verzinsung normiert hat und dieser vom Zeitpunkt der Fälligkeit der Entrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 16 Abs. 1 VStG an bis zu deren Rückerstattung gilt (E. 2.7.4 mit Hinweisen auf höchstrichterliche Urteile). Triftige Gründe für die Annahme, dass der Wortlaut von Art. 31 Abs. 4 VStG nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt (E. 1.4), liegen keine vor. Insbesondere genügt der Umstand, dass infolge des technischen Fortschritts heute die Berechnung eines Vergütungszinses wohl möglich wäre, nicht, um vom klaren Wortlaut in Art. 31 Abs. 4 VStG abzuweichen. Hätte der Gesetzgeber bestimmte Konstellationen der Rückerstattung – wie z.B. die vorliegend zu beurteilende – von Art. 31 Abs. 4 VStG ausnehmen und für diese einen Zins vorsehen wollen, hätte er diese Konstellationen im VStG oder zumindest mittels Delegation an den Verordnungsgeber in den zugehörigen Verordnungen explizit vom Anwendungsbereich von Art. 31 Abs. 4 VStG ausgeschlossen und womöglich einen entsprechenden Zinssatz für die Verzinsung vorgesehen. Indessen lässt sich weder im Gesetz noch in der zugehörigen Verordnung eine Ausnahme vom gesetzlich normierten Ausschluss der Verzinsung von zurückzuerstattenden Beträgen ausmachen. Entsprechend ist mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch auf Verordnungsstufe keine Verzinsung vorgesehen. Davon zeugt namentlich die einschlägige Zinsverordnung, welche einen Verzugszins lediglich im Rahmen der Steuererhebung vorsieht (vgl. Art. 1 Abs. 1 Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [AS 1996 3432]). Demzufolge ist ein Vergütungszins auch für anfänglich zu Unrecht abgelehnte und erst später gewährte Rückerstattungen gesetzlich ausgeschlossen. Eine «restriktive» Auslegung der besagten Bestimmung oder ein Rückgriff auf einen allgemeinen Rechtsgrundsatz bzw. Analogieschluss zur Gewährung eines Vergütungszinses – wie es die Beschwerdeführerin fordert – würde daher gegen den klaren Wortlaut von Art. 31 Abs. 4 VStG verstossen und damit auch gegen Art. 190 BV, wonach Bundesgesetze für die rechtsanwendenden Behörden massgebend sind (E. 1.5).

#### **3.6.4 Der Ausschluss der Verzinsung der zurückzuerstattenden Verrechnungssteuer wird im System der Verrechnungssteuer jedoch gemildert:**

Mit den Abschlagsrückerstattungen hat der Gesetzgeber eine Art «Vorverfahren» zum ordentlichen Rückerstattungsverfahren eingeführt, das eine pauschalierte Anzahlung bzw. Vorauszahlung auf den Rückerstattungsanspruch ermöglicht. Gemäss der bereits erwähnten Botschaft zum VStG soll

durch die Abschlagsrückerstattungen den Fällen «wo grosse Beträge im Spiele stehen oder wo die lange Zeitspanne bis zur ordentlichen Rückerstattung eine Härte bedeuten würde, auf einfache und billige Weise Rechnung» getragen werden (Botschaft VStG 1963, S. 967; E. 2.5.1). In seiner Wirkung kann mit dem Abschlagsrückerstattungsverfahren somit verhindert werden, dass die Empfängerin der steuerbaren Leistung in einen Liquiditätsengpass gerät, zumal sie die Rückerstattung frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Verrechnungssteuer fällig wurde, beantragen kann. Gleichzeitig wird ihr ermöglicht, die erhaltenen Abschlagsrückerstattungen zinstragend anzulegen. Ihrer Funktion nach gleichen die Abschlagsrückerstattungen den Ausschluss der Verzinsung von Art. 31 Abs. 4 VStG somit in gewisser Hinsicht aus.

**3.6.5** Nach dem Gesagten gilt der Ausschluss der Verzinsung von Art. 31 Abs. 4 VStG für zurückzuerstattende Beträge auch für anfänglich zu Unrecht abgelehnte Rückerstattungen. Dementsprechend hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für die Rückerstattungsanträge im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer auf den steuerbaren Erträgen aus dem indirekten Anlagefonds der Jahre 2011 – 2015 zu Recht keinen Vergütungszins entrichtet.

#### **4.**

**4.1** Was die geforderte Verzinsung der verweigerten Abschlagsrückerstattungen betrifft, sei nochmals erwähnt, dass es sich beim Abschlagsrückerstattungsverfahren um eine Art «Vorverfahren» zum ordentlichen Rückerstattungsverfahren handelt, mit welchem der Gesetzgeber dem Empfänger der steuerbaren Leistung entgegenkommt und damit auch die ausgeschlossene Verzinsung der zurückzuerstattenden Verrechnungssteuerbeträge im ordentlichen Rückerstattungsverfahren mildert (E. 4.5.4).

**4.2** Das Verrechnungssteuerrecht sieht unbestrittenermassen auch für die Abschlagsrückerstattungen keine Verzinsung vor. Soweit sich die Beschwerdeführerin für eine Verzinsung der verweigerten Abschlagsrückerstattungen für die Jahre 2012 – 2016 wiederum auf allgemeine Rechtsgrundsätze beruft bzw. diese über einen Analogieschluss herleiten will, kann ihr nicht zugestimmt werden: Einerseits betrifft die Rechtsprechung, welche mittels Analogieschluss oder Berufung auf allgemeine Rechtsgrundsätze eine Vergütungszinspflicht bejaht hat, hauptsächlich Konstellationen der Steuererhebungsseite (E. 2.7.3), die vorliegend nicht betroffen ist (E. 4.5.1). Andererseits wird zwar praxismässig eine Vergütungszinspflicht der Vorinstanz erkannt, wenn eine zu Recht erfolgte Rückerstattung

der Verrechnungssteuer zu Unrecht zurückgefordert wird (E. 2.7.3), doch betrifft dies das Verfahren *nach* einer bereits erfolgten Rückerstattung, während vorliegend eine Verzinsung *vor* erfolgter Rückerstattung zu beurteilen ist. Der Beschwerdeführerin ist daher auch in Bezug auf die Abschlagsrückerstattungen – gleich wie für das ordentliche Rückerstattungsverfahren (oben E. 4.5.3) – der Ausschluss der Verzinsung gemäss Art. 31 Abs. 4 VStG entgegenzuhalten. Vor diesem Hintergrund bleibt für eine Verzinsung mittels Rückgriffs auf einen Analogieschluss bzw. allgemeine Rechtsgrundsätze kein Raum. Demzufolge erübrigt sich eine Berechnung des Beginns und des Endes des Zinslaufs.

**4.3** Anzumerken bleibt in verfahrensrechtlicher Hinsicht, dass die Vorinstanz – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – im Zeitpunkt der Prüfung der Anträge auf Abschlagsrückerstattungen den Rückerstattungsanspruch bereits prüfen darf, zumal der Anspruch auf Abschlagsrückerstattungen neben den formellen Voraussetzungen gemäss Art. 65 Abs. 1 VStV selbstverständlich voraussetzt, dass der Antragssteller die Bedingungen des Rückerstattungsanspruchs erfüllt (E. 2.5.1).

**4.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin weder auf den zunächst verweigerten Rückerstattungen für die Jahre 2011 – 2015 noch auf den verweigerten Abschlagsrückerstattungen für die Jahre 2012 – 2016 einen Verzugs- oder Vergütungszins schuldet. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **5.**

**5.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 9'000.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**5.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 9'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: