

BVGer A-6789/2024 vom 11. November 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-11-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6789_2024

FR: TAF A-6789/2024 du 11 novembre 2024

IT: TAF A-6789/2024 del 11 novembre 2024

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 61 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die jeweilige Vorinstanz zurück. Letzteres ist namentlich dann angezeigt, wenn eine aufwendige(re) Beweiserhebung nachgeholt werden muss, sind doch (im Vergleich zum Bundesverwaltungsgericht) die Vorinstanzen mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und aufgrund ihrer funktionellen und instrumentellen Ausstattung in der Regel eher in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen und mit den Parteien in direkten Kontakt zu treten (statt vieler: Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 1.1; A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 1.1; A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 5; vgl. André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.194).

E. 1.2

Daher kann es sich unter Umständen rechtfertigen, eine vom Bundesgericht ans Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesene Sache weiter an die Vorinstanz zurück zu überweisen («renvoi sur renvoi»; Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 1.2; A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 1.2; A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 4 mit Hinweisen).

E. 2.1

Im vorliegenden Fall hat das Bundesgericht bezüglich der zu klärenden Rechtsfrage festgehalten, dass streitig sei, ob die Beschwerdeführerin die Nutzungsberechtigte der Zinsen aus den Bundesanleihen gewesen sei. Diese Frage sei auf dem Wege der Auslegung des Abkommens vom 23. November 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-DK, SR 0.672.931.41) zu klären. Falls die Nutzungsberechtigung zu bejahen sei, müsse ausserdem beantwortet werden, ob die Rückerstattung wegen Abkommensmissbrauchs zu verweigern sei und welche Konsequenzen die Verletzung der Mitwirkungspflicht, welche die ESTV der Beschwerdeführerin vorwerfe, nach sich ziehe (E. 3.3 des bundesgerichtlichen Urteils). Nach Auslegung des Begriffs der Nutzungsberechtigung des auf den vorliegenden Fall anwendbaren DBA-DK entschied das Bundesgericht, vorliegend sei auf jeden Fall daran festzuhalten, dass nur eine vertragliche oder gesetzliche Weiterleitungsverpflichtung, nicht

aber rein faktische Anreize oder Zwänge die Nutzungsberechtigung des Empfängers an einer verrechnungssteuerbelasteten Einkunft infrage stellen könnten («engeres, rechtliches Verständnis der Nutzungsberechtigung»; E. 8 des bundesgerichtlichen Urteils). Das Bundesverwaltungsgericht habe seiner Beurteilung im Wesentlichen zwar das engere, rechtliche Verständnis der Nutzungsberechtigung, wie es im Urteil des Bundesgerichts 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 zum Ausdruck gekommen und an dem festzuhalten sei, zugrunde gelegt. Es habe sich aber stellenweise gleichwohl auf eine «faktische Weiterleitungspflicht» berufen und habe alsdann aus den «Umständen» darauf geschlossen, dass die Beschwerdeführerin einer «(indirekten) rechtlichen Pflicht» zur Weiterleitung der Zinszahlungen aus den Bundesanleihen unterstanden habe (E. 9.1 des bundesgerichtlichen Urteils). Weiter fuhr das Bundesgericht fort, es habe im Urteil 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 erwogen, dass vertragliche und gesetzliche Weiterleitungspflichten nicht nur durch die schriftliche Vertragsdokumentation, sondern allenfalls auch durch Indizien wie faktische Zwänge belegt werden könnten. In ähnlicher Weise habe es in einem früheren Urteil Umstände ausserhalb des Vertragstexts berücksichtigt, um auf eine schädliche Weiterleitungsverpflichtung zu schliessen (E. 9.2 des bundesgerichtlichen Urteils). Zu beachten sei, dass es eine Frage einerseits des Sachverhalts und andererseits des konkret anwendbaren Vertragsrechts sei, ob zwischen dem Empfänger einer Einkunft und einer anderen Partei eine bestimmte vertragliche Pflicht bestehe. Demgegenüber bestimme das anwendbare DBA, ob eine bestimmte vertragliche Pflicht allein oder im Zusammenspiel mit weiteren vertraglichen oder gesetzlichen Pflichten als Weiterleitungsverpflichtung des Empfängers zu charakterisieren sei, die ihn der Nutzungsberechtigung beraube. Wenn sich aus der (abschliessenden) schriftlichen Vertragsdokumentation keine Weiterleitungsverpflichtung ergebe - so das Bundesgericht weiter -, komme der Schluss auf eine vertragliche Weiterleitungsverpflichtung nur in Betracht, wenn das anwendbare Vertragsrecht die Begründung oder Ergänzung vertraglicher Pflichten in anderer als Schriftform zulasse (E. 9.2.1 des bundesgerichtlichen Urteils). Es habe im Urteil 2C_880/2018 vom 19. Mai 2020 zwar scheinbar die Feststellung vertraglicher Pflichten auf der alleinigen Basis der Umstände ohne diese Einschränkung in Betracht gezogen, anschliessend aber gleichwohl nur die Vertragsdokumente und die daraus resultierenden Anreize und Zwänge gewürdigt. Soweit sich diesem Urteil und früheren Urteilen eine eigentliche Praxis zum Stellenwert der Umstände für die Begründung einer vertraglichen Pflicht entnehmen lasse, so das Bundesgericht, wäre sie im vorgenannten Sinn zu präzisieren (E. 9.2.2 des bundesgerichtlichen Urteils). Im zu beurteilenden Fall vermöge indessen die abkommensrechtliche Qualifikation der Vertragsposition der Beschwerdeführerin durch das Bundesverwaltungsgericht nicht zu überzeugen: Die Vertragsdokumente hätten die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht wörtlich dazu verpflichtet, die Zinseinkünfte aus den Bundesanleihen an eine andere Person weiterzuleiten. Bei einem engeren, rechtlichen Verständnis der Nutzungsberechtigung sei indessen fraglich, ob es für die Nutzungsberechtigung wirklich auf die erste Abhängigkeit (Konzept der Interdependenz) ankomme. Wesentlich bleibe aber die zweite Abhängigkeit, wonach Zahlungspflichten des Empfängers nur dann eine für die Nutzungsberechtigung schädliche Verpflichtung zur Weiterleitung einer verrechnungssteuerbelasteten Einkunft darstellen würden, wenn die Zahlung davon abhängt, dass der Empfänger die Einkunft erziele. Gemäss Baumgartner hänge bei Zinsswaps die Zahlungspflicht nicht von den Zinseinkünften auf dem Basiswert ab; es liege keine schädliche Weiterleitungsverpflichtung vor. Unter den streitbetroffenen Swap-Verträgen wäre die

Beschwerdeführerin auch dann zur Zahlung an ihre Gegenparteien verpflichtet gewesen, so das Bundesgericht abschliessend, wenn die Eidgenossenschaft ihre Zinspflichten auf den Bundesanleihen nicht oder nicht vollständig erfüllt hätte (zum Ganzen: E. 9.4 des bundesgerichtlichen Urteils). Demnach habe die Beschwerdeführerin keiner Weiterleitungsverpflichtung unterlegen, die ihre Nutzungsberechtigung im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA-DK ausgeschlossen hätte und erfülle alle Voraussetzungen für die Entlastung (E. 9.5 des bundesgerichtlichen Urteils). Dies bedeute indessen noch nicht, dass der Beschwerdeführerin die beantragte Entlastung von der Verrechnungssteuer zu gewähren sei. Es stelle sich die Frage, ob diese wegen eines Abkommensmissbrauchs zu verweigern sei. Das Bundesverwaltungsgericht habe diese Frage offengelassen (E. 11 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 2.2.1

Weiter erwägt das Bundesgericht zur Verweigerung der Rückerstattung wegen Abkommensmissbrauchs, dass in Anbetracht der tiefen Verankerung von Rechtsmissbrauchsverbot und Umgehungsvorbehalten in den meisten Steuerrechtsordnungen sich auf jeden Fall die Annahme eines allgemeinen Grundsatzes rechtfertige, wonach sich auch im internationalen Steuerrecht nicht auf eine völkerrechtliche Rechtsposition berufen könne, wer sie zweckfremd und zum Nachteil der verpflichteten Partei auszuüben suche (E. 14.3 des bundesgerichtlichen Urteils). Auch im internationalen Steuerrecht gebe es keinen überzeugenden Grund dafür, die Einrede (des Rechts- bzw. Abkommensmissbrauchs) aus dem Völkerrecht dem aus einem DBA verpflichteten Vertragsstaat zu verwehren, bloss weil sich nicht der andere Vertragsstaat selbst, sondern eine ihm zugehörige Person auf das Recht aus dem völkerrechtlichen Vertrag berufe (E. 14.4 des bundesgerichtlichen Urteils). Die Voraussetzungen dieser Einrede (des Rechts- bzw. Abkommensmissbrauchs), welche einem Anspruch auf Entlastung aus einem DBA entgegengehalten werden könne, müssten definiert werden (E. 15 des bundesgerichtlichen Urteils). Der internationale Sachverhalt sei anhand der innerstaatlichen Anti-Missbrauchsregelung zu prüfen (E. 15.6 des bundesgerichtlichen Urteils). Die Gestaltung oder Transaktion sei also darauf zu überprüfen, inwieweit ihr nach den innerstaatlichen Anti-Missbrauchsregelungen der steuerliche Vorteil versagt bliebe. Als solche Regelung komme das Verbot der Steuerumgehung in Betracht (E. 16 des bundesgerichtlichen Urteils). Eine Steuerumgehung liege vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheine (sog. objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen sei, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden sei, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element; E. 16.2 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 2.2.2

Die hier zu beurteilende Gestaltung erfülle jedenfalls das effektive Element der Steuerumgehung (E. 16.3.1 des bundesgerichtlichen Urteils). Weniger klar sei die Situation hingegen in Bezug auf die anderen beiden Elemente, zumal das Bundesverwaltungsgericht die Frage des Abkommensmissbrauchs nicht geprüft habe. Aus den Feststellungen zur Nutzungsberechtigung und den Akten würden sich immerhin gewisse Anhaltspunkte dafür

ergeben, dass die streitbetroffenen Gestaltungen ungewöhnlich und durch die Steuerersparnis bzw. durch den Abkommensvorteil motiviert gewesen sein könnten (E. 16.3.2-16.3.6 des bundesgerichtlichen Urteils). Trotz dieser Anhaltspunkte würden die Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts und die Akten insgesamt noch keine abschliessende Beurteilung der Frage der Steuerumgehung zulassen. Es seien dafür weitere Abklärungen erforderlich, namentlich zu folgenden Punkten (E. 16.4 des bundesgerichtlichen Urteils):

E. 2.2.2.1

In Bezug auf das objektive Merkmal der Steuerumgehung sei näher zu untersuchen, ob die Konditionen der Swaps im Marktvergleich untypisch bzw. besonders günstig gewesen seien und sie von den Konditionen abgewichen seien, die von Anbietern erhältlich gewesen wären, die erstens selbst zur vollen Rückerstattung berechtigt gewesen wären und zweitens die Zinsen aus den Bundesanleihen nicht erneut weitergeleitet hätten. Zudem sei zu klären, welchen wirtschaftlichen Nutzen die Beschwerdeführerin aus der Anlage in die Bundesanleihen gezogen habe, ob sie diesen oder einen ähnlichen Nutzen auch auf andere Weise hätte erzielen können und ob sie die durch den Erwerb der Bundesanleihen eingegangenen Risiken so hätte absichern können, dass es nicht zu einer Weiterleitung der (antizipierten) Abkommensvorteile gekommen wäre (E. 16.4.1 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 2.2.2.2

Für die Frage der Umgehungsabsicht sei es sodann von Interesse, ob die Gegenparteien der Swaps ihrerseits die Zahlungsströme aus den Bundesanleihen und insbesondere die antizipierten Abkommensvorteile weitergeleitet hätten und ob die allfälligen Endempfänger der Zahlungsströme mit den Personen identisch seien, von denen die Beschwerdeführerin über den bzw. über die Broker die fünf Tranchen an den Bundesanleihen gekauft hatte. Zudem seien die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten geschäftlichen Gründe für den Erwerb der Bundesanleihen näher zu prüfen (E. 16.4.2 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 2.3

Im Hinblick auf diese Untersuchungen erinnert das Bundesgericht daran, dass es betreffend das DBA-DK bislang offengelassen habe, ob eine Verletzung der Mitwirkungspflicht die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs analog Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) nach sich ziehe, obschon die Verordnung vom 18. Dezember 1974 zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Vo DBA-DK, SR 672.931.41) diese Rechtsfolge nicht vorsehe. Immerhin habe es das Bundesgericht aber für zulässig gehalten, die Nichtoffenlegung der Gegenparteien zum Nachteil der Antragstellerin zu würdigen. Da die Beweisführung darüber, ob die fragliche Gestaltung oder Transaktion von einer Umgehungsabsicht getragen gewesen sei, für die Steuerbehörde bei komplexen Finanzstrukturen erfahrungsgemäss besonders schwierig sei, würde es vorliegend bereits genügen, wenn die steuerliche Motivation in Anbetracht der gesamten Umstände - einschliesslich der Mitwirkung im Rückerstattungsverfahren - als überwiegend wahrscheinlich erscheine (E. 16.4.3 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 3.1.1

Weder die Vorinstanz noch das Bundesverwaltungsgericht haben sich bisher - gemäss den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten - eingehend mit der Frage befasst, ob

die Gestaltung die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt und - damit zusammenhängend - welche Konsequenzen die allfällige Verletzung der Mitwirkungspflicht nach sich zieht.

E. 3.1.2

Das Bundesgericht hält diesbezüglich fest, dass es absehbar sei, dass die Untersuchung und Beantwortung dieser Fragen einen gewissen Aufwand verursachen werde. Möglicherweise müssten gewisse der aufgeworfenen Fragen von einer Finanzexpertin oder einem Finanzexperten begutachtet werden, damit das Bundesverwaltungsgericht abschliessend feststellen könne, ob die Gestaltung absonderlich und von einer Umgehungs- bzw. Missbrauchsabsicht getragen gewesen sei (E. 17 des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 3.2.1

Um den bundesgerichtlichen Vorgaben nachzukommen, sind Sachverhaltsabklärungen notwendig, für die ursprünglich die erstinstanzliche Vorinstanz als Behörde mit ausgewiesenen Fachkenntnissen in diesem Bereich zuständig ist. Entsprechende Unterlagen lagen bisher - soweit ersichtlich - weder der Vorinstanz noch dem Bundesverwaltungsgericht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist hingegen für die Überprüfung von Entscheiden der Vorinstanz zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 5 VwVG).

E. 3.2.2

Insgesamt erweist es sich vorliegend als sachgerecht, dass die Vorinstanz Beweismassnahmen durchführt und die Beweise würdigt, so dass gestützt darauf der Sachverhalt im Sinne der bundesgerichtlichen Erwägungen ergänzt werden und die Vorinstanz hinsichtlich der Voraussetzungen der Steuerumgehung neu entscheiden kann, bevor sich allenfalls das Bundesverwaltungsgericht als Zweitinstanz wiederum mit der Sache befasst. Eine vorgängige Beweiserhebung und Beurteilung der Sache durch das Bundesverwaltungsgericht würde sowohl in Bezug auf die noch gar nicht erhobenen Beweise als auch die (allfällige) Neubeurteilung des Sachverhalts den Rechtsweg verkürzen. Durch eine Rückweisung bleibt hingegen der doppelte Instanzenzug erhalten. Somit ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese in Beachtung der bundesgerichtlichen Erwägungen und Weisungen neu über die Sache entscheidet (Urteile des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 3.2.2; A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 2.3; A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 5).

E. 3.3

Demnach ist die Beschwerde vom 20. April 2020 insofern gutzuheissen, als der angefochtene Entscheid vom 5. März 2020 aufzuheben und die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Abklärungen sowie neuem Entscheid (über die Frage, ob die Gestaltung die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

E. 4.1

Die Verfahrenskosten sind in der Regel von der unterliegenden Partei zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxisgemäss als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 141 V 281

E. 11.1; 137 V 210 E. 7.1; Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 4.1; A-2646/2018 vom 30. September 2019 E. 8.1). Die Beschwerdeführerin gilt demnach im vorliegenden Verfahren als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der im Verfahren A-2121/2020 einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 32'500.-- (der in das vorliegende Verfahren übernommen wurde), wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Die rechtsvertretene Beschwerdeführerin hat dem Verfahrensausgang entsprechend Anspruch auf eine Parteienschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorliegend ist diese mangels Kostennote auf Fr. 25'000.-- festzusetzen und der Vorinstanz zur Zahlung aufzuerlegen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.