



Abteilung I
A-5555/2022

Urteil vom 18. Oktober 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin, Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A. _____,
vertreten durch
KPMG AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Umsatzabgabe 2005-2016 (Verzinsung).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die Personalfürsorgestiftung A. _____ (nachfolgend: Gesellschaft) 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 B. _____ Gesellschaft, und der mit dieser eng verbundenen Unternehmungen sowie deren Angehörigen und Hinterbliebenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod. Die Gesellschaft hat sich dem A. _____ Fund (nachfolgend: Fund), einem vertraglichen, offenen, irischen Common Contractual Fund angeschlossen. Sie ist Effekthändlerin im Sinne von Art. 13 Abs. 3 lit. d des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10)

A.b Im Rahmen einer allgemeinen Verrechnungssteuer- und Stempelabgabenprüfung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV), welche die Jahre 2005 - 2009 betraf, war vor allem strittig, ob der Fund transparent oder intransparent zu behandeln sei und ob auf dessen, in den Jahren 2005 - 2009 getätigten Wertschriftentransaktionen die Verrechnungssteuer und/oder die Umsatzabgabe geschuldet sei.

A.c Mit Verfügung vom 12. August 2011 entschied die ESTV, dass die Gesellschaft nicht berechtigt sei, eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden geltend zu machen, die vom Fund – also die von den indirekt über eine ausländische kollektive Kapitalanlage gehaltenen Schweizer Aktien – ausgeschüttet worden seien. Sie wies die am 8. September 2011 erhobene Einsprache hiergegen mit Entscheid vom 11. Januar 2013 ab. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde der Gesellschaft gegen diesen Einspracheentscheid am 26. März 2015 gutgeheissen hatte (Verfahren A-719/2013), erhob die ESTV Beschwerde vor dem Bundesgericht (Verfahren 2C_404/2015).

A.d Im Schreiben vom 17. August 2011 stellte die ESTV gegenüber der Gesellschaft klar, dass sie – sofern dereinst rechtskräftig entschieden werden sollte, dass der Gesellschaft die Verrechnungssteuerrückerstattung auf den inländischen Erträgen des Fund zustehen sollte – auf den durch den Fund getätigten Wertschriftentransaktionen die Umsatzabgabe einfordern werde (act. 11 der Akten der Vorinstanz, nachfolgend: act.).

A.e Mit Schreiben vom 18. November 2015 unterbrach die ESTV gegenüber der Gesellschaft die Verjährung für die Jahre 2005 – 2014 (act.12).

Überdies hielt sie erneut fest, dass vor Bundesgericht das Verfahren 2C_404/2015 immer noch hängig sei. Die ESTV behalte sich vor, die Umsatzabgabe für die genannten sowie die folgenden Perioden nachzuerheben, sofern die Beschwerde vom Bundesgericht abgewiesen werde.

A.f Mit Schreiben vom 31. März 2016 erwiderte die Gesellschaft, sie beabsichtige unter Vorbehalt die in Frage stehende Umsatzabgabe zu leisten (act. 13). Sie halte jedoch ausdrücklich fest, dass diese Zahlung lediglich der Minderung des Risikos diene, später verzugszinspflichtig zu werden. Sie sei der Ansicht, einen Anspruch auf einen Vergütungszins zu haben, sollte sich später herausstellen, dass die Forderung nicht bestehe.

A.g Mit E-Mail vom 4. April 2016 an die Gesellschaft bezog sich die ESTV auf dieses Schreiben und erklärte, dass die Gesellschaft berechtigt sei, die Zahlung unter Vorbehalt zu veranlassen, welche jedoch mangels entsprechender Rechnungsstellung durch die ESTV (noch) keinen Anspruch auf die Ausrichtung eines Vergütungszinses begründe (act. 14).

A.h Nachdem die Parteien weiter korrespondiert hatten, verwies die ESTV mit Schreiben vom 28. April 2016 nochmals auf die Einschätzung, wonach die Umsatzabgabe aus ihrer Sicht abhängig vom Ausgang des Verfahrens vor Bundesgericht betreffend Verrechnungssteuer (Verfahren 2C_404/2005) geschuldet sei und hielt fest, dass ohne Rechnungsstellung der ESTV kein Anspruch auf Vergütungszins bestehe, da die Umsatzabgabe eine Selbstveranlagungssteuer darstelle (act. 16).

A.i Am 28. April 2016 überwies die Gesellschaft unter Vorbehalt eine Umsatzabgabe in Höhe von Fr. 16'000'000.- an die ESTV.

A.j Am 15. September 2016 wies das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV im Verfahren 2C_404/2015 ab.

A.k Mit Schreiben vom 17. Juli 2017 forderte die ESTV bei der Gesellschaft eine Umsatzabgabe von gesamthaft Fr. 25'895'840.99 unter Anrechnung der Teilleistung von Fr. 16'000'000.- vom 28. April 2016 ein. Sie stellte zudem die Erhebung eines Verzugszinses aufgrund einer noch zu erstellenden Verzugszinsabrechnung in Aussicht (act. 17).

A.l Am 6. Oktober 2017 überwies die Gesellschaft der ESTV einen weiteren Teilbetrag von Fr. 7'500'000.- unter Vorbehalt.

A.m Die ESTV kam in der Folge zum Schluss, dass die Umsatzabgabe doch nicht geschuldet sei und erstattete der Gesellschaft am 12. Juli 2018 die zuvor unter Vorbehalt an die Umsatzabgabe bezahlten Teilbeträge von zusammen Fr. 23'500'000.- zurück.

A.n Am 17. Juli 2018 erstellte die ESTV für die Gesellschaft eine Vergütungszinsabrechnung. Sie berücksichtigte eine Verzinsung von 5 % auf den Betrag von Fr. 16'000'000.- ab dem 17. Juli 2017 (Datum der Rechnungsstellung) bis am 12. Juli 2018 (Datum der Rückzahlung) und auf den Betrag von Fr. 7'500'000.- ab dem 6. Oktober 2017 (Datum der Zahlung) bis am 12. Juli 2018 (Datum der Rückzahlung). Der berechnete Vergütungszins von zusammen Fr. 1'076'388.90 wurde der Gesellschaft im Juli 2018 überwiesen.

A.o Nachdem die Gesellschaft darauf bestand auch für die Zeit zwischen der Überweisung des Betrags und dem Datum der Rechnungsstellung einen Vergütungszins auf den unter Vorbehalt bezahlten Betrag von Fr. 16'000'000.- zu erhalten, erliess die ESTV mit Entscheid vom 31. Juli 2020 eine anfechtbare Verfügung, wonach zwischen dem effektiven Zahlungsdatum und der Rechnungsstellung durch die ESTV kein Vergütungszins geschuldet sei (act. 21).

B.

B.a Gegen diesen Entscheid erhob die Gesellschaft am 10. September 2020 Einsprache und beantragte, es sei ein Vergütungszins von 5 % auf dem Betrag von Fr. 16'000'000.- seit Zahlung vom 28. April 2016 bis zum Zeitpunkt der Rückzahlung durch die ESTV am 12. Juli 2018 auszurichten (act. 22).

B.b Mit Einspracheentscheid vom 3. November 2022 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab (act. 23).

C.

C.a Dagegen erhebt die Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. Dezember 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 3. November 2022 sei aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin einen Zins von 5 % p.a. auf dem Betrag von Fr. 16'000'000.- seit dem Datum der Zahlung unter Vorbehalt am 28. April 2016 bis zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung am 17. Juli 2017 im Umfang von insgesamt Fr. 975'555.56 zu bezahlen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

C.b Mit Vernehmlassung vom 22. Februar 2023 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

C.c Mit Replik vom 22. März 2023 hält die Beschwerdeführerin vollumfänglich am gestellten Antrag fest und macht ergänzende Ausführungen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten, wird sofern und soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides 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 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.

2.

2.1 Der Bund erhebt Stempelabgaben unter anderem auf dem Umsatz gewisser in- und ausländischer Urkunden (Art. 1 Abs. 1 Bst. b des

Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 [StG, SR 641.10]). Gegenstand dieser Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 1 StG).

2.1.1 Was unter den Begriff der steuerbaren Urkunden fällt, wird in Art. 13 Abs. 2 StG umschrieben. Darunter fallen namentlich die von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Aktien, Stammanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Anteilscheine und Beteiligungsscheine von Genossenschaften, Partizipationsscheine, Genusscheine und Anteile an kollektiven Kapitalanlagen (Art. 13 Abs. 2 Bst. a StG) sowie die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, welche in ihrer wirtschaftlichen Funktion den genannten Titeln gleichstehen (Art. 13 Abs. 2 Bst. b StG).

2.1.2 Damit die Umsatzabgabe geschuldet ist, müssen demnach folgende Elemente erfüllt sein: Eigentumsübertragung, Entgeltlichkeit, Übertragung von steuerbaren Urkunden sowie die Beteiligung eines inländischen Effekthändlers, sei es als Vertragspartei oder als Vermittler (vgl. THOMAS JAUSSI/MARKUS PFIRTER, Die eidg. Stempelabgaben, 2. Aufl. 2017, S. 60; MARTIN BÜELER, in: ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgabe, 2. Aufl. 2019, Art. 13 N 1).

2.1.3 Als Effekthändler gelten gemäss Art. 13 Abs. 3 StG unter anderem die Banken, die bankähnlichen Finanzgesellschaften im Sinne des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0), die Schweizerische Nationalbank sowie die zentralen Gegenparteien im Sinne des Finanzmarktinfrastrukturgesetzes vom 19. Juni 2015 (FinfraG, SR 958.1) (Bst. a); die nicht unter Bst. a fallenden inländischen natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, inländischen Anstalten und Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren Tätigkeit ausschliesslich oder zu einem wesentlichen Teil darin besteht, (1) für Dritte den Handel mit steuerbaren Urkunden zu betreiben (Händler) oder (2) als Anlageberater oder Vermögensverwalter Kauf und Verkauf von steuerbaren Urkunden zu vermitteln (Vermittler) (Bst. b); die nicht unter die Buchstaben a und b fallenden inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sowie inländischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Vorsorge, deren Aktiven nach Massgabe der

letzten Bilanz zu mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden nach Abs. 2 bestehen (Bst. d).

2.1.4 Gemäss Art. 17a Abs. 1 Bst. c StG sind von der Abgabe nach Art. 17 Abs. 2 StG ausländische kollektive Kapitalanlagen nach Art. 119 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31) befreit.

2.1.5 Die Abgabeforderung entsteht mit dem Abschluss des Geschäfts (Art. 15 Abs. 1 StG). Es ist Sache des Effekthändlers, die auf dem Entgelt der übertragenen Urkunde berechnete Abgabe (1,5 Promille für inländische und 3 Promille für ausländische Urkunden) zu leisten (Art. 16 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 StG).

2.1.6 Bei der Umsatzabgabe gilt das Selbstveranlagungsverfahren, welches die Verantwortung der korrekten Deklaration dem Abgabepflichtigen überträgt. Die Veranlagung als auch die Entrichtung der Abgabe hat durch den Abgabepflichtigen selbst zu erfolgen. Somit ist es grundsätzlich allein Aufgabe des Abgabepflichtigen, für eine ordnungsgemässe Erhebung der Abgabe besorgt zu sein. Die ESTV setzt die Abgabe nur dann an Stelle des Abgabepflichtigen fest, wenn dieser seinen (Selbstveranlagungs-) Pflichten nicht ordnungsgemäss nachkommt. Die Umsatzabgabe wird somit nur in Ausnahmefällen durch die ESTV erhoben bzw. nachgefordert. Der Verzugszins setzt bei der Umsatzabgabe in Übereinstimmung mit dem Selbstveranlagungsverfahren ohne Mahnung und unabhängig von einer rechtskräftigen Festsetzung der geschuldeten Abgabe (automatisch) nach 30 Tagen nach Ablauf des Vierteljahres ein, in dem die Abgabeforderung entstanden ist (vgl. Art. 29 i.V.m. Art. 20 StG).

2.2 Grundsätzlich ist ein Vergütungszins nur geschuldet, wenn er gesetzlich vorgesehen ist (Urteil des BGer 2C_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2).

2.2.1 Das Bundesgericht hat ausnahmsweise allerdings auch aus Sinn und Zweck einer gesetzlichen Regelung durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien abgeleitet, dass ein Vergütungszins zu bezahlen sei, namentlich für die Rückerstattung von zu viel bezahlten Steuern, wenn im umgekehrten Verhältnis der Steuerpflichtige bei nicht rechtzeitiger Zahlung der Steuerforderung ebenfalls einen Zins schuldet (Urteil des BGer 2C_411/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.3). Ferner hat das Bundesgericht in BGE 108 Ib 12 E. 3 ohne nähere Begründung in analoger Anwendung

von Art. 1 Abs. 1 der damaligen Verordnung vom 30. Oktober 1978 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben (AS 1978 1800) einen Vergütungszins zugesprochen auf der Rückerstattung einer zu Unrecht erhobenen Stempelsteuer. Mit Entscheid vom 25. November 1983 (abgedruckt in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 53 S. 558 ff. E. 4) hat das Bundesgericht dies einerseits bestätigt, zugleich aber eingeschränkt auf Fälle, in denen gegenüber dem Abgabepflichtigen eine Abgabe verfügt worden ist und der Pflichtige zur Vermeidung einer gesetzlichen Verzugszinspflicht gezwungen ist, die Abgabe vorläufig unter Vorbehalt zu bezahlen, aber gleichzeitig mit Rechtsmitteln die Abgabepflicht bestreitet (zum Ganzen: BGE 143 II 37 E. 5.3 m.w.H.).

2.2.2 Dabei sind bei den indirekten Steuern die jeweils unterschiedlichen Regelungen zu beachten: Bei der Mehrwertsteuer wird die Ausrichtung des Vergütungszinses sowie die entsprechenden Bedingungen ausdrücklich im Gesetz geregelt (vgl. Art. 61 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Bei der Verrechnungssteuer verweist Art. 12 Abs. 5 der Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211), welche die Rückerstattung nicht geschuldeter Steuern betrifft, auf die Vorschriften über die Steuererhebung im Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21), welche auch die Vorschriften über den Verzugszins enthalten. Daraus wird geschlossen, dass eine sinngemässe Anwendung der Verzugszinsregelungen auch für die Rückerstattung angeordnet wird (Urteil des BVGer A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.4.2). Ein Vergütungszins ist weder im StG noch in der Verordnung über die Stempelabgaben (StV, SR 641.101) vorgesehen. Bei den Stempelabgaben enthält Art. 8 Abs. 5 StV betreffend die Rückerstattung nicht geschuldeter Abgaben einen ähnlich lautenden Verweis wie Art. 12 Abs. 5 VStV auf die Regelungen betreffend die Abgabenerhebung. Im Unterschied zum Verrechnungssteuerrecht wird im Kapitel betreffend die Abgabenerhebung im StG (Art. 34 bis Art. 37 StG) jedoch kein Verzugszins geregelt (die Regelungen betreffend den Verzugszins finden sich in Art. 29 StG), sodass der Verweis die Vorschriften über den Verzugszins nicht miteinschliesst. So wird in der Kommentarliteratur auch ausgeführt, der Sinn und Zweck von Art. 8 StV liege nur (aber immerhin) darin, im Rahmen der Selbstveranlagungspflicht begangene Irrtümer, die zu einer grundlosen Zuwendung an die ESTV geführt haben, wieder zu korrigieren (ROGER GISCLON, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, a.a.O., Art. 29 N 8; HOCHREUTENER, Ergänzungsband zu «Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die

Verrechnungssteuer», 2017, Rz. 98; anders: STEPHANIE EICHENBERGER, in: Oberson/Hinny [Hrsg.] Kommentar Stempelabgaben, 2006, Art. 29 N 6).

2.2.3 Hat die ESTV die Umsatzabgabe – anstelle des Abgabepflichtigen – zu erheben, stellt sie eine Nachforderung mittels Rechnung oder einer entsprechenden Verfügung. Nur, wenn die Umsatzabgabe durch die ESTV auf diese Weise zu Unrecht erhoben wurde, ist ein Vergütungszins geschuldet (BGE 143 II 37 E. 5.3). Die durch Analogieschluss begründete Pflicht zur Entrichtung von Vergütungszinsen beruht auf der Prämisse, dass Abgabepflichtige bei verspäteter Zahlung einer Steuerforderung Verzugszinsen schulden würden, und sie deshalb umgekehrt auch Vergütungszinsen beanspruchen können, wenn sie *auf Aufforderung der ESTV hin* zur Vermeidung von Verzugszinsfolgen einen überhöhten Steuerbetrag bezahlt haben (Urteil des BGer 2C_1127/2018 vom 30. September 2019 E. 5.2). Der Vergütungszins ist dementsprechend frühestens ab dem Zeitpunkt der Erhebung durch die ESTV geschuldet und nicht bereits ab dem Zeitpunkt einer allfälligen früheren Bezahlung. Auch wenn die Verzugszinspflicht demgegenüber bereits automatisch nach 30 Tagen nach Ablauf des Vierteljahres eintritt, in dem die Abgabeforderung entstanden wäre.

2.2.4 Der allfällige Verzugszins (bei verspäteter Zahlung) und der allfällige Vergütungszins (bei zu Unrecht erfolgter Zahlung) bei den Umsatzabgaben ist demnach nicht spiegelbildlich geschuldet. Vielmehr kann der Beginn des etwaigen Verzugs und der Zeitpunkt, ab dem ein Vergütungszins auszurichten ist, auseinanderfallen, wie sich auch bereits aus dem in der ASA 53 S. 558 ff. wiedergegebenen Bundesgerichtsentscheid (betreffend Warenumsatzsteuer [WUST]) ergibt: «Auch in diesen (...) Fällen [Verrechnungssteuer, Stempelabgaben] handelt es sich um selbstveranlagte sogenannte indirekte Steuern, deren Bezahlung nur in Ausnahmefällen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Form einer Abrechnung oder Verfügung gefordert wird. Ist dies ausnahmsweise bei einer derartigen Bundessteuer der Fall, und ist der Pflichtige so zur Vermeidung der gesetzlichen Verzugszinsfolge gezwungen, einen geforderten Steuerbetrag vorläufig zu bezahlen, während er gleichzeitig mit Einsprache und nötigenfalls mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Steuerpflicht oder deren Höhe bestreitet, so rechtfertigt es sich, – ebenfalls ausnahmsweise – im Falle seines Obsiegens bei der Rückerstattung die (...) Ordnung betreffend den Vergütungszins (...) analog anzuwenden.» (ASA 53 S. 558 ff. E.4). «Abweichend von der Ordnung bei Steuern, die wie die allgemeinen Einkommenssteuern von der Steuerbehörde veranlagt werden, ist es beim Selbstveranlagungssystem der WUST sinnvoll und logisch nur einen Verzugszins auf verspätet

entrichteten Steuerbeträgen vorzusehen, dagegen keinen allgemeinen Vergütungszins» (ASA 53 S. 558 ff. E.6).

2.2.5 Daraus folgt, dass für die Ausrichtung eines Vergütungszinses betreffend die Umsatzabgabe als Selbstveranlagungssteuer die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen: Die Abgabe wurde von der ESTV erhoben (mittels Verfügung oder zumindest durch Rechnungstellung), der Steuerpflichtige unterliegt einer gesetzlichen Verzugszinspflicht, die Abgabe wird unter Vorbehalt bezahlt und mit Rechtsmitteln angefochten (statt vieler: Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.3.3).

2.2.6 Dieses Ergebnis rechtfertigt sich zum einen vor dem Hintergrund des Selbstveranlagungsverfahrens. Zum anderen aber auch dadurch, dass die Ausrichtung von Vergütungszinsen ohne gesetzliche Grundlage restriktiv zu handhaben ist und auch aufgrund der Zinshöhe und Finanzmarktsituation eine Ausnahme bilden soll (vgl. BGE 143 II 37 E. 7.3).

2.3

2.3.1 Besteht Uneinigkeit darüber, ob die Umsatzabgabe (als Selbstveranlagungssteuer) überhaupt geschuldet ist, trägt der potentiell Abgabepflichtige somit bereits nach 30 Tagen nach Ablauf des Vierteljahres, in dem die Abgabeforderung mutmasslich entstanden ist, das Verzugszinsrisiko. Dennoch hat er erst dann Anspruch auf die Ausrichtung eines Vergütungszinses, wenn die Abgabe später tatsächlich (zu Unrecht) von der ESTV erhoben wird. Dieses Ergebnis entspricht der konstanten Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts, welche im Zusammenhang mit Vergütungszinsen stets Bezug auf zu Unrecht *durch die ESTV erhobene* Abgaben nehmen und dies voraussetzen (BGE 143 II 37 E. 5.3; BGE 108 Ib 12 vom 19. März 1982 E. 3; Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.3.3; vgl. auch ROGER GISCLON, a.a.O., Art. 29 N 11: «Die Verzinsung beginnt am Tag der Zahlung der zu Unrecht erhobenen Abgabe»; HANS-PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Rz 1145, wo in Zusammenhang mit einem Anspruch auf Vergütungszins betreffend die Emissionsabgaben vom «durch die ESTV Belangte[n]» gesprochen wird und in Rz 1547 betreffend die Umsatzabgabe auf diese Ausführungen verwiesen wird).

2.3.2 Der potentiell Steuerpflichtige kann, um das Verzugszinsrisiko zu verringern, eine anfechtbare Verfügung betreffend die Erhebung der Abgabe bei der ESTV verlangen, welche er dann unter Vorbehalt bezahlen und mit

Rechtsmitteln anfechten kann. Würde sich die ESTV weigern, eine solche Verfügung zu erlassen, stünde dem Betroffenen eine Rechtsverweigerungsbeschwerde offen.

3.

Im vorliegenden Fall ist einzig die Frage streitig und zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin für die Zeit zwischen der Bezahlung der mutmasslich geschuldeten Umsatzabgabe von Fr. 16'000'000.- am 28. April 2016 bis zur (zu Unrecht erfolgten) Rechnungsstellung der Vorinstanz vom 17. Juli 2017 über einen Betrag von Fr. 25'895'840.99 ein Vergütungszins geschuldet ist. Unstrittig ist insbesondere, dass die Abgabbeerhebung zu Unrecht erfolgte und dass für die Zeit zwischen der Rechnungsstellung am 17. Juli 2017 und der Rückerstattung des zu Unrecht erhobenen Betrages im Juli 2018 ein Vergütungszins geschuldet ist.

3.1 Die Beschwerdeführerin verlangt für den Zeitraum zwischen der Bezahlung der mutmasslichen Umsatzabgabe von Fr. 16'000'000.- unter Vorbehalt vom 28. April 2016 bis zur Rechnungsstellung über die Abgabe von Fr. 25'895'840.99 durch die Vorinstanz am 17. Juli 2017 einen Vergütungszins. Sie argumentiert, der Begriff der Einforderungshandlung sei weit zu verstehen. In BGE 126 II 1 habe sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob auch eine amtliche Mitteilung, die eine spätere Erhebung in Aussicht stellte und dazu diene, die Verjährung zu unterbrechen, eine Einforderungshandlung darstellen würde. Das Bundesgericht habe diese Frage bejaht. Der Sachverhalt sei vergleichbar, weshalb vorliegend das Schreiben der Vorinstanz vom 18. November 2015 eine Einforderungshandlung darstelle. Die Vorinstanz habe entweder die Verrechnungssteuer nicht rückerstatten oder die Umsatzabgabe mit erheblichen Verzugszinsen eintreiben wollen, was eine Verletzung des Legalitätsprinzips darstelle. Es habe auch eine Zwangssituation vorgelegen. Die Beschwerdeführerin habe die Abgabe unter Vorbehalt zahlen müssen, um keinem Risiko der Erhebung eines Verzugszinses ausgesetzt zu sein. Das Schreiben vom 18. November 2015 sei von einer anderen Abteilung der ESTV verfasst worden, weshalb von einer breiter abgestützten Meinung innerhalb der Verwaltung der Vorinstanz auszugehen sei, was die Zwangssituation verstärkt habe. Die Erhebung der Abgabe sei sodann nur vom Ausgang des Verfahrens vor Bundesgericht betreffend Verrechnungssteuerrückerstattung abhängig gemacht worden, eine weitere Beurteilung des Sachverhalts sei nicht vorgesehen gewesen und sei auch nicht erfolgt. Auch habe der Vorinstanz hinsichtlich der Frage, ob sie die Umsatzabgabe erheben wolle oder nicht, kein Ermessenspielraum zugestanden. Die

Beschwerdeführerin sei ab dem 18. November 2015 einem Verzugszinsrisiko ausgesetzt gewesen, weshalb spiegelbildlich ab dem Zeitpunkt der Zahlung unter Vorbehalt am 28. April 2016 ein Vergütungszins geschuldet sei. Die Tatsache, dass sie zum Zeitpunkt der Zahlung kein Rechtsmittel habe erheben können, sei auf das fehlerhafte Verhalten der Vorinstanz zurückzuführen, was der Beschwerdeführerin nicht entgegengehalten werden könne.

3.2 Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, dass für den strittigen Zeitraum zwischen Bezahlung und Rechnungsstellung kein Vergütungszins geschuldet sei. Beruhe die Zahlung für eine selbstveranlagte Steuer auf einer spontanen Deklaration des Steuerpflichtigen und nicht auf einer Rechnung oder Mahnung durch die Steuerbehörde, sei ein Vergütungszins ausgeschlossen. Dies treffe auf die Umsatzabgabe zu (Vernehmlassung, S. 2). Es stehe nicht im Belieben der abgabepflichtigen Person, im Hinblick auf eine nicht näher definierte, potentielle Umsatzabgabe, bestimmte selbst festgelegte Beträge zu überweisen mit der Folge, dass die Steuerbehörde vergütungszinspflichtig werde. Es habe kein hinreichendes Zutun seitens der Vorinstanz gegeben, welches einen Vergütungszins rechtfertigen würde. Sie habe nicht kontinuierlich auf die Erhebung der Abgabe hingearbeitet und diese sei – nach ihrer Sicht – auch noch von anderen Faktoren, insbesondere dem Bundesgerichtsentscheid im Verrechnungssteuerverfahren sowie einer Berechnung, abhängig gewesen. Es sei bis zum 17. Juli 2017 keine Rechnung gestellt und keine Verfügung erlassen worden. Das Legalitätsprinzip sei nicht verletzt. Es werde der Vorinstanz weder vorgeworfen, unter Verletzung des Legalitätsprinzips eine Steuer in Rechnung gestellt zu haben, noch eine das Legalitätsprinzip verletzende Verfügung erlassen zu haben. Es habe vielmehr lediglich ein Austausch über die unterschiedlichen rechtlichen Ansichten betreffend die Auslegung einer Vorschrift stattgefunden. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre Zahlung erst fünf Monate nach dem Schreiben vom 18. November 2015 getätigt habe, beweise, dass keine Zwangssituation vorgelegen habe, ansonsten sie zeitnah gehandelt hätte. Bei diesem Schreiben habe es sich um die Mitteilung einer Rechtsauffassung gehandelt, nicht um eine Verfügung, was offenbar auch der Ansicht der Beschwerdeführerin entsprochen habe, da sie weder Einsprache erhoben, noch die Zustellung eines erneuten Schreibens mit zusätzlicher Rechtsmittelbelehrung verlangt habe.

3.3

3.3.1 Ein Vergütungszins ist weder im StG noch in der StV vorgesehen (vgl. E. 2.2.2). Nach der Rechtsprechung ist ein Vergütungszins ausnahmsweise dennoch geschuldet, wenn die Umsatzabgabe von der ESTV mittels Verfügung oder Rechnung zu Unrecht erhoben worden ist und der Abgabeschuldner zur Vermeidung des gesetzlichen Verzugszinses gezwungen ist, unter Vorbehalt zu bezahlen und dabei gleichzeitig Rechtsmittel ergriffen werden (E. 2.2.5 vorstehend). Massgeblich ist folglich, wann die Umsatzabgabe vorliegend von der Vorinstanz erhoben wurde. Die Beschwerdeführerin setzt in ihrer Argumentation eine Einforderungshandlung zur Unterbrechung der Verjährung mit einer Abgabenerhebung mittels Verfügung oder Rechnungstellung gleich, was nicht mit der restriktiven Natur des Anspruchs auf einen Vergütungszins vereinbar ist. Vorliegend unterbrach die Vorinstanz mit Schreiben vom 18. November 2015 die Verjährung und behielt sich vor, eine Umsatzabgabe im Falle des Unterliegens im Bundesgerichtsverfahren betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer einzufordern. Anders als im von der Beschwerdeführerin herangezogenen BGE 126 II 1 hatte die ESTV jedoch noch keinen definitiven Entschluss zur Erhebung der Abgabe gefasst.

Zwar ist der Beschwerdeführerin insoweit zuzustimmen, dass das Schreiben der ESTV vom 18. November 2015 als Einforderungshandlung qualifiziert werden kann, welches die Verjährung betreffend die allfällig zu erhebende Abgabe unterbrach, jedoch lag zu diesem Zeitpunkt eben gerade (noch) keine Abgabenerhebung vor. Daran ändert auch die Tatsache, dass das Schreiben vom 18. November 2015 unter Mitwirkung des Rechtsdienstes der Vorinstanz verfasst wurde, nichts an dessen Charakter. In diesem Schreiben behielt sich die ESTV eine Nachforderung der Umsatzabgabe vor und unterbrach die Verjährung, jedoch wurde die Beschwerdeführerin entgegen ihrer Ansicht zu nichts aufgefordert, sodass keine Verfügung (und im Übrigen auch kein Realakt) gegeben sein kann. Sodann ist das Schreiben vom 18. November 2015 seinem Inhalt und seiner Form nach mit jenem vom 17. August 2011 vergleichbar. Diesbezüglich sah die Beschwerdeführerin indessen keine Veranlassung zum Tätigwerden. Eine «stetige Intensivierung der Entweder-oder-Zwangssituation», wie es die Beschwerdeführerin nennt, ist nicht erkennbar. Mit dem Schreiben vom 18. November 2015 wurde somit keine Abgabe erhoben. Die erste Voraussetzung zur Ausrichtung eines Vergütungszinses, dass eine Abgabe (zu Unrecht) eingefordert wurde, ist mithin zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt.

3.3.2 Dies rechtfertigt sich auch unter Berücksichtigung des Charakters der Umsatzabgabe als Selbstveranlagungssteuer, bei welcher die Behörde nur in besonderen Fällen, etwa wie hier aufgrund einer Kontrolle, zur Erhebung veranlasst wird, wie die Vorinstanz unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983 (ASA 53 S. 558 ff.) zutreffend ausführt (vgl. auch E. 2.1.6, E. 2.2.1 und E. 2.2.4 vorstehend). Zwar entsteht die Verzugszinspflicht betreffend die Umsatzabgabe bereits automatisch nach 30 Tagen nach Ablauf des Vierteljahres, in dem die Abgabeforderung entstanden ist, dies ändert aber nichts daran, dass ein Vergütungszins erst auszurichten ist, wenn die Abgabe ausnahmsweise von der Behörde (zu Unrecht) erhoben wurde, wie die Vorinstanz korrekt argumentiert (act. 14 und 16 und E. 2.2.3). Diese Erhebung der Umsatzabgabe erfolgte mit der Einforderung durch Rechnungstellung vom 17. Juli 2017 unter Beilage eines Einzahlungsscheins in Höhe von Fr. 25'895'840.99 bzw. über die noch offene Differenz von Fr. 9'895'840.99 (act. 17). Die Beschwerdeführerin bezahlte allerdings bereits zuvor, im April 2016, eigenmächtig einen mutmasslichen (selbst bestimmten) Betrag von Fr. 16 Mio. Diese Zahlung erfolgte zwar unter Vorbehalt, zu diesem Zeitpunkt war aber eine Rechtsmittelерhebung, was eine weitere Voraussetzung für die Ausrichtung eines Vergütungszinses darstellt (vgl. E. 2.2.5), mangels Erhebung der Abgabe gar nicht möglich. Somit fehlt es zum Zeitpunkt der Zahlung der Beschwerdeführerin Ende April 2016 an zwei Voraussetzungen für die Ausrichtung eines Vergütungszinses (Erhebung der Abgabe und Anfechtung mit Rechtsmitteln).

3.3.3 Hätte die Beschwerdeführerin das Verzugszinsrisiko minimieren und sich einen Anspruch auf etwaige Vergütungszinsen sichern wollen, so hätte sie eine anfechtbare Verfügung betreffend die Umsatzabgabe von der Vorinstanz verlangen müssen (vgl. E. 2.3.2). Dies wäre ihr bereits im Jahr 2011, nach der ersten Ankündigung der etwaigen Einforderung der Umsatzabgabe mit Schreiben der Vorinstanz vom 17. August 2011 (act. 11) möglich gewesen. Hätte sich die Vorinstanz geweigert, eine solche Verfügung zu erlassen, hätte die Beschwerdeführerin sodann eine Rechtsverweigerungsbeschwerde erheben können. Die zusätzliche Argumentation der Beschwerdeführerin, es habe sich um einen nicht anfechtbaren Realakt gehandelt oder auf dem betreffenden Schreiben vom 18. November 2015 habe die Rechtsmittelbelehrung gefehlt, was ihr nicht zum Nachteil gereichen dürfe, läuft vor diesem Hintergrund ins Leere.

3.3.4 Auch die von der Beschwerdeführerin (unsubstantiiert) vorgebrachte Verletzung des Legalitätsprinzips durch die Vorinstanz mittels

gesetzwidriger Ermessensausübung ist nicht ersichtlich. Das von der Beschwerdeführerin kritisierte «Entweder-oder-Ermessen» der Vorinstanz hinsichtlich einer Rückerstattung der Verrechnungssteuer oder einer Erhebung der Umsatzabgabe betrifft nicht eine Ermessensausübung, sondern die rechtliche Auslegung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Es ist zu berücksichtigen, dass es sich um einen komplexen Sachverhalt handelt, bei dem es diverse Rechtsfragen zu beantworten galt, bevor die Vorinstanz die (vermeintlich) geschuldeten Abgaben erheben konnte. Die vorhandenen Akten weisen nicht auf eine unrichtige Ermessensausübung der Vorinstanz hin, weshalb auf diesen Einwand der Beschwerdeführerin nicht weiter eingegangen werden muss.

3.3.5 Erst mit Rechnungsstellung vom 17. Juli 2017 hat die ESTV die Umsatzabgabe (zu Unrecht) erhoben, sodass auch erst ab diesem Zeitpunkt ein Vergütungszins geschuldet ist. Dieses Ergebnis erscheint auch vor dem Hintergrund der von der Rechtsprechung gebotenen restriktiven Anwendung der Praxis zum Vergütungszins und der damaligen Situation auf dem Finanzmarkt (vgl. E. 2.2.6 vorstehend) als angemessen.

3.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass für den Zeitraum zwischen dem 28. April 2016 und dem 17. Juli 2017 (Zahlung unter Vorbehalt durch die Beschwerdeführerin bis Rechnungsstellung durch die Vorinstanz) kein Vergütungszins geschuldet ist. Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'500.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

4.2 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.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 12'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

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:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)