

2023 III/3

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-5555/2022 vom 18. Oktober 2023

Rückerstattung einer zu Unrecht erhobenen Umsatzabgabe. Voraussetzungen zur Gewährung eines Vergütungszinses.

Art. 20, Art. 29 StG. Art. 8 Abs. 1 StV.

- 1. Voraussetzungen für die Ausrichtung eines Vergütungszinses auf eine Umsatzabgabe: unrechtmässige Abgabenerhebung durch die ESTV, gesetzliche Verzugszinspflicht der Steuerpflichtigen, Bezahlung der Abgabe unter Vorbehalt und gleichzeitige Anfechtung mit einem Rechtsmittel (E. 2.2.1–2.2.3 und 2.2.5).**
- 2. Der Anspruch auf einen Vergütungszins besteht erst ab dem Zeitpunkt, an dem die Abgabe tatsächlich (zu Unrecht) von der ESTV erhoben wird (E. 2.2 und 2.3).**
- 3. Ein Schreiben, mit welchem die ESTV die Verjährung unterbricht, ist nicht mit einer Einforderungshandlung, wie einer Rechnung oder einer Verfügung, gleichzusetzen (E. 3.3.1).**

Restitution d'un droit de timbre de négociation perçu indûment. Conditions d'octroi d'un intérêt rémunérateur.

Art. 20, art. 29 LT. Art. 8 al. 1 OT.

- 1. Conditions de versement d'un intérêt rémunérateur sur un droit de timbre de négociation : perception indue du droit par l'AFC, obligation légale des assujettis de payer des intérêts moratoires, paiement du droit sous réserve et contestation simultanée au moyen d'une voie de droit (consid. 2.2.1–2.2.3 et 2.2.5).**
- 2. Le droit à un intérêt rémunérateur naît au moment où le droit de timbre est effectivement perçu (indûment) par l'AFC (consid. 2.2 et 2.3).**
- 3. Un courrier de l'AFC destiné à interrompre la prescription n'est pas assimilable à un acte tendant au recouvrement tel qu'une facture ou une décision (consid. 3.3.1).**

Rimborso di una tassa di negoziazione riscossa indebitamente. Presupposti per la concessione di un interesse remuneratorio.

Art. 20, art. 29 LTB. Art. 8 cpv. 1 OTB.

- 1. Presupposti per il versamento di un interesse remuneratorio su una tassa di negoziazione: riscossione illecita di una tassa da parte dell'AFC, obbligo legale per i contribuenti di versare un interesse di mora, pagamento della tassa con riserva e contemporanea impugnazione mediante un rimedio giuridico (consid. 2.2.1–2.2.3 e 2.2.5).**
- 2. Il diritto a un interesse remuneratorio nasce a partire dal momento in cui la tassa è effettivamente riscossa (indebitamente) dall'AFC (consid. 2.2 e 2.3).**
- 3. Uno scritto dell'AFC che interrompe la prescrizione non è comparabile a un atto d'esazione come una fattura o una decisione (consid. 3.3.1).**

Die Personalvorsorgestiftung A. hält Anteile an einem Investmentfonds nach irischem Recht und gilt als Effektenhändlerin im Sinne der nationalen Stempelsteuergesetzgebung.

Während die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer für den Zeitraum 2005–2009 noch vor dem Bundesgericht hängig war, unterbrach die ESTV mit Schreiben vom 18. November 2015 die Verjährung für den Zeitraum 2005–2014 und verwies auf die Möglichkeit einer allfälligen Erhebung der Umsatzabgabe für die betreffenden Zeiträume.

Am 28. April 2016 tätigte A. unter Vorbehalt eine Überweisung von 16 Millionen Franken an die ESTV als Teilzahlung der Stempelsteuer (Umsatzabgabe) für den Zeitraum 2005–2014.

Nachdem das Bundesgericht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bestätigt hatte, forderte die ESTV am 17. Juli 2017 eine Umsatzabgabe von rund 26 Millionen Franken ein, worauf A. am 6. Oktober 2017 eine weitere Zahlung von 7,5 Millionen Franken leistete.

Da die ESTV zum Schluss kam, dass keine Umsatzabgabe geschuldet sei, erstattete sie A. am 12. Juli 2018 den Gesamtbetrag von 23,5 Millionen Franken. Auch gewährte sie ihr einen Vergütungszins für den Zeitraum vom 17. Juli 2017 bis zum 12. Juli 2018 auf den Betrag von 16 Millionen Franken.

Die Einsprache von A. auf zusätzliche Ausrichtung eines Vergütungszinses für die Zeit seit Zahlung des ersten Teilbetrags bis zur Rechnungsstellung durch die ESTV wies Letztere mit Entscheid vom 3. November 2022 ab.

Mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht vom 1. Dezember 2022 beantragt A. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) die Aufhebung des Entscheids vom 3. November 2022 und die Anordnung, dass der Zeitraum vom 28. April 2016 (Datum der Zahlung) bis zum 17. Juli 2018 (Datum der Einforderung) für die Berechnung des Vergütungszinses berücksichtigt wird.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

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 vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [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, Genussscheine 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. JAUSSE/PFIRTER, Die eidg. Stempelabgaben, 2. Aufl. 2017, S. 60; MARTIN BÜELER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2. Aufl. 2019, Art. 13 N. 1, nachfolgend: StG-Komm).

2.1.3 Als Effekthändler gelten gemäss Art. 13 Abs. 3 StG unter anderem die Banken, die bankähnlichen Finanzgesellschaften im Sinne des BankG (SR 952.0), die Schweizerische Nationalbank sowie die zentralen Gegenparteien im Sinne des Finanzmarktinfratrgesetzes 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 Kollektivanlagengesetzes vom 23. Juni 2006 (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. Sowohl die Veranlagung als auch die Entrichtung der Abgabe haben 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 anstelle des Abgabepflichtigen fest, wenn dieser seinen (Selbstveranlagungs-)Pflichten nicht ordnungsgemäss nachkommt. Die Umsatzabgabe wird somit nur in Ausnahmefällen durch die ESTV erhoben beziehungsweise 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 2C_411/2008 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 (E. 4, ASA 53 S. 562 f.) 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 werden die Ausrichtung des Vergütungszinses sowie die entsprechenden Bedingungen ausdrücklich im Gesetz geregelt (vgl. Art. 61 MWSTG [SR 641.20]). Bei der Verrechnungssteuer verweist Art. 12 Abs. 5 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211), welche die Rückerstattung nicht geschuldeter Steuern betrifft, auf die Vorschriften über die Steuererhebung im Verrechnungssteuergesetz vom 13. Oktober 1965 (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 BVerger A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.4.2). Ein Vergütungszins ist weder im StG noch in der Verordnung über die Stempelabgaben vom 3. Dezember 1973 (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–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: StG-Komm, a.a.O., Art. 29 N. 8; HANS PETER HOCHREUTENER, Ergänzungsband zu « Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer », 2017, Rz. 98; anders: STEPHANIE EICHENBERGER, in: 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. 562). « 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. 565).

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 Rechnungsstellung), 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 potenziell 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; 108 Ib 12 E. 3; Urteil A-3735/2017 E. 2.3.3; vgl. auch GISCLON, in: StG-Komm, a.a.O., Art. 29 N. 11: « Die Verzinsung beginnt am Tag der

Zahlung der zu Unrecht erhobenen Abgabe »; HOCHREUTENER, a.a.O., Rz. 1145, wo in Zusammenhang mit einem Anspruch auf Vergütungszins betreffend die Emissionsabgaben vom « durch die ESTV Belange[n] » gesprochen wird und in Rz. 1547 betreffend die Umsatzabgabe auf diese Ausführungen verwiesen wird).

2.3.2 Der potenziell 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 16 Millionen Franken am 28. April 2016 bis zur (zu Unrecht erfolgten) Rechnungsstellung der Vorinstanz vom 17. Juli 2017 über einen Betrag von 25 895 840.99 Franken ein Vergütungszins geschuldet ist. Unstrittig ist insbesondere, dass die Abgabenerhebung 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 16 Millionen Franken unter Vorbehalt vom 28. April 2016 bis zur Rechnungsstellung über die Abgabe von 25 895 840.99 Franken 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 entgeggehalten 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 ([...]). Es stehe nicht im Belieben der abgabepflichtigen Person, im Hinblick auf eine nicht näher definierte potenzielle 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 Rechnungsstellung 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, 2.2.1 und 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 ([...] und E. 2.2.3). Diese Erhebung der Umsatzabgabe erfolgte mit der Einforderung durch Rechnungsstellung vom 17. Juli 2017 unter Beilage eines Einzahlungsscheins in Höhe von 25 895 840.99 Franken beziehungsweise über die noch offene Differenz von 9 895 840.99 Franken ([...]). Die Beschwerdeführerin bezahlte allerdings bereits zuvor, im April 2016, eigenmächtig einen mutmasslichen (selbst bestimmten) Betrag von 16 Millionen Franken. Diese Zahlung erfolgte zwar unter Vorbehalt, zu diesem Zeitpunkt war aber eine Rechtsmittelerhebung, 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 ([...]), 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 (unsubstanziert) 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.