



Urteil vom 5. Juli 2017

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Internationale Quellenbesteuerung; Anteilsberechnung gemäss Art. 28 IQG.

Sachverhalt:

A.

Mit Verfügung vom 20. Januar 2015 ordnete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gegenüber der A._____ AG mit Sitz in B._____ – soweit hier interessierend – Folgendes an:

«Der Anteil der A._____ AG am Ausfall gemäss Artikel 28 IQG [Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über die internationale Quellenbesteuerung, SR 672.4] im Zusammenhang mit den Einmalzahlungen an das Vereinigte Königreich [im Sinne des Abkommens vom 6. Oktober 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, SR 0.672.936.74, nachfolgend: Abkommen UK] beträgt CHF 379'956.86.»

Die ESTV wies zugleich darauf hin, dass der erwähnte Betrag «aufgrund des iterativen Charakters der Berechnung noch steigen oder sich reduzieren» könne (S. 2 der Verfügung).

B.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2015 erhob die A._____ AG Einsprache bei der ESTV. Sie verlangte die Aufhebung der erwähnten Verfügung der ESTV unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die A._____ AG machte dabei geltend, dass die von der ESTV herangezogene Rechtsgrundlage für die angefochtene Verfügung, Art. 28 IQG, ohne verfassungsmässige Ermächtigung erlassen worden sei, «somit das Legalitätsprinzip» verletze und infolge Verfassungswidrigkeit nicht anzuwenden sei (Einsprache, S. 3 f.). Ferner brachte die A._____ AG vor, dass die angefochtene Verfügung das Verhältnismässigkeitsprinzip verletze. Diesbezüglich erklärte sie insbesondere, dass sie nach der angefochtenen Verfügung für vier ehemalige britische Kunden bezahlen müsse, die im 4. Quartal 2012 zu einer anderen schweizerischen Zahlstelle gewechselt hätten und via die letztere Zahlstelle ihrer «(Abgeltungs-)Steuerpflicht» nachgekommen seien (Einsprache, S. 4).

C.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) wies die Einsprache der A._____ AG mit Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2016 vollumfänglich ab und ordnete Folgendes an:

«Die A._____ AG hat einen Anteil von CHF 379'956.86 am Ausfall zu tragen. Dieser Betrag kann aufgrund des iterativen Charakters der Berechnung

noch Änderungen erfahren. Für diesen Fall erlässt die ESTV eine neue Verfügung, welche diesem Umstand Rechnung trägt und ausschliesslich bezüglich der Höhe des Betrags angefochten werden kann.»

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass sich der Bundesgesetzgeber bei Erlass des IQG im Allgemeinen und bei Erlass von Art. 28 IQG im Besonderen auf eine «inhärente, aus Artikel 54 Absatz 1 BV [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999; SR 101] fließende, Bundeskompetenz» habe stützen können (E. 3.2.11 ff. des Einspracheentscheids). Entgegen der Darstellung der A._____ AG sei demnach eine genügende verfassungsrechtliche Kompetenz für das IQG und dessen Art. 28 vorhanden.

Die Vorinstanz erklärt im Einspracheentscheid ferner, die Voraussetzungen für den Erlass von Zahlungsverfügungen gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 IQG seien in Bezug auf das Vereinigte Königreich von Grossbritannien und Nordirland (nachfolgend: das Vereinigte Königreich) erfüllt (wird näher ausgeführt). Unter den «letzten statistischen Angaben» im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG seien die Angaben in den Formularen 150 sowie den Korrekturabrechnungen zu verstehen, «welche in der Zeit vom 1. Juni 2010 bis am 31. Mai 2011 [betreffend die EU-Steuerrückbehalte] mit der ESTV abgerechnet wurden» (E. 3.4 des Einspracheentscheids). Nach den entsprechenden Angaben überschreite die A._____ AG die 0,01-Prozentschwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG, so dass sie nach dieser Bestimmung zahlungspflichtig sei bzw. einen Anteil am Ausfall zu tragen habe.

Für den Umfang der Zahlungspflicht ist nach dem Einspracheentscheid folgende Berechnung massgebend (E. 3.5.7 des Einspracheentscheids):

«• Berechnung sämtlicher Zahlstellen, deren Anteil gemessen am Gesamttotal unter [recte: bei höchstens] 0.01 % liegt

	CHF 24'511'416.85	Total EUZ Steuerrückbehalt für UK in 2010
./.	CHF 69'036.73	Total Zahlstellen mit einem Anteil unter [recte: von höchstens] 0.01 %
	CHF 24'442'380.12	Total EUZ Steuerrückbehalt für die Berechnung des Ausfalls gemäss Artikel 28 Absatz 1 IQG

• **Berechnung individueller Anteil nach Berücksichtigung der Anteile unter [recte: von höchstens] 0.01 %**

CHF 24'442'380.12 oder 100.000000 %	Total EUZ Steuerrückbehalt für die Berechnung des Ausfalls gemäss Artikel 28 Absatz 1 IQG
-------------------------------------	---

CHF 18'574.10 oder 0.0759914 [recte: 0.0759914] % EUZ Steuerrückbehalt für UK Kunden der A. _____ AG

• **Berechnung individueller Beitrag der A. _____ AG zur Vorauszahlung am Ausfall UK**

CHF 500'000'000.00 oder 100.000000 %	Gesamtausfall gegenüber UK
--------------------------------------	----------------------------

<u>CHF 379'956.86</u> oder 0.0759914 %	Beitrag am Ausfall UK»
--	------------------------

Das Verhältnismässigkeitsprinzip erachtet die ESTV für nicht verletzt (vgl. E. 3.7 des Einspracheentscheids).

D.

Gegen den Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2016 erhob die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 15. November 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Die Beschwerdeführerin beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen seien der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 20. Oktober 2016 und deren Verfügung vom 20. Januar 2015 vollumfänglich aufzuheben. Sie hält dabei an ihrem Standpunkt fest, dass Art. 28 IQG mangels verfassungsmässiger Ermächtigung das Legalitätsprinzip verletze und wegen Verfassungswidrigkeit nicht anzuwenden sei. Zudem wiederholt sie ihre einspracheweise gemachten Ausführungen, wonach die seitens der Vorinstanz angeordnete Zahlungspflicht unverhältnismässig sei.

E.

Mit Vernehmlassung vom 27. Dezember 2016 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen.

F.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

1.1.1 Zahlungsverfügungen im Sinne von Art. 28 IQG können mittels Einsprache bei der ESTV angefochten werden (vgl. Art. 28 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 38 Abs. 1 IQG). Der Einspracheentscheid der ESTV unterliegt nach Art. 28 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 38 Abs. 4 IQG der Beschwerde gemäss den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege.

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG der in Art. 33 VGG genannten Vorinstanzen, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Da keine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG vorliegt, ist das Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde, soweit sie sich gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 20. Oktober 2016 richtet, zuständig.

Für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht massgebend ist das VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 37 VGG in Verbindung mit Art. 28 Abs. 4 und Art. 38 Abs. 4 IQG).

1.1.2 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-7010/2015 vom 19. Mai 2016 E. 1.2, A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2, A-5127/2013 vom 13. März 2014 E. 1.2, A-272/2013 vom 21. November 2013 E. 1.3, ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.7).

Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, die Zahlungsverfügung der ESTV vom 20. Januar 2015 sei aufzuheben, ist mit Blick auf das Ausgeführte auf ihre Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt diese Verfügung vorliegend inhaltlich als mit angefochten.

1.1.3 Die Beschwerdeführerin erfüllt als Verfügungsadressatin die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

Die Beschwerde genügt sodann den formellen Anforderungen (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 28 Abs. 4 und Art. 38 Abs. 4 IQG). Auch wurde das Rechtsmittel fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG).

Mit der vorgenannten Einschränkung (E. 1.1.2) ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2

1.2.1 Gemäss dem in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (sog. Legalitätsprinzip). Inhaltlich gebietet das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. [statt vieler] Urteil des BVGer A-6592/2013 vom 18. September 2014 E. 2.1, mit Hinweisen).

Im Steuerrecht kommt dem Legalitätsprinzip herausragende Bedeutung zu. Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln sind (Art. 127 Abs. 1 BV), wobei unter dem Terminus «Gesetz» das sog. Gesetz im formellen Sinn zu verstehen ist (vgl. [statt vieler] BGE 128 II 112 E. 5).

1.2.2 Staatliches Handeln muss verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit beansprucht im ganzen Bereich des öffentlichen Rechts Geltung, sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung. Der angestrebte Zweck einer Verwaltungsmassnahme muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen (Zumutbarkeit, Verhältnismässigkeit im engeren Sinn). Die Verwaltungsmassnahme darf nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (s. zum Ganzen Urteile des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 4 A-4979/2014 und A-6829/2014 vom 18. Februar 2015 E. 10, A-6956/2013 vom 16. September 2014 E. 5.1.1, A-4634/2012 vom 4. September 2014 E. 2.4).

1.2.3 Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist (anstelle vieler: BGE 136 II 120 E. 3.3.2, 132 V 273 E. 4).

1.2.4 Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot;

vgl. dazu anstelle 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. dazu ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 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; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.5.1.1).

Das Anwendungsgebot gilt auch bei kompetenzwidrig erlassenen Bundesgesetzen (vgl. ALEXANDER RUCH, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 49 N. 6).

Die Regelung von Art. 190 BV stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein Anwendungsgebot und kein Verbot der Überprüfung von Bundesgesetzen auf ihre Verfassungsmässigkeit (Prüfungsverbot) dar (BGE 136 I 65 E. 3.2, 117 Ib 367 E. 2).

Aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV verbleibt namentlich für Verhältnismässigkeitsüberlegungen (vgl. dazu E. 1.2.2) praxisgemäss immer dann kein Raum, wenn eine Norm zwar als streng erscheinen mag, aber vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt (Urteil des BGer 2C_703/2009 und 2C_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteil des BVGer A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.5.1.1).

In der Doktrin wird indessen mitunter festgehalten, dass es eine verfassungsrechtliche Norm in atypischen Einzelfällen gebieten kann, eine Vorschrift eines Bundesgesetzes trotz Art. 190 BV ausnahmsweise nicht anzuwenden, wenn kumulativ

- eine verfassungskonforme Auslegung ausgeschlossen ist,
- ein besonders gelagerter Einzelfall vorliegt, an welchen der Gesetzgeber bei der Legiferierung nicht gedacht hat (wobei kein besonders gelagerter Einzelfall gegeben ist, wenn die aus der Bundesverfassung hergeleitete Kritik an der bundesgesetzlichen Vorschrift die Rechtsanwendung in genereller Art und Weise in Frage stellt),

- eine «schwerwiegende, dem Willkürverbot [recte: einem Verstoss gegen das Willkürverbot] entsprechende Verfassungsverletzung [...], die zugleich einen krassen Verstoss gegen elementare Forderungen des Gerechtigkeitsgedankens beinhaltet», gegeben ist (qualifizierte Verfassungsverletzung),
- der Gesetzgeber die qualifizierte Verfassungsverletzung in entsprechenden atypischen Einzelfällen nicht bewusst in Kauf genommen hat, er sie also nicht vorausgesehen oder bereits eine Interessenabwägung vorgenommen hat, und
- die Grundsätze des Gesetzesvorranges, des Gesetzesvorbehaltes, der Rechtssicherheit oder des Gleichheitsgebots einer Nichtanwendung der verfassungswidrigen Vorschrift des Bundesgesetzes durch das Gericht nicht entgegenstehen (so YVO HANGARTNER/MARTIN E. LOOSER, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 190 N. 45; MARTIN E. LOOSER, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, 2011, S. 1204 ff.; vgl. auch HANGARTNER/LOOSER, a.a.O., Art. 190 N. 43 f., sowie LOOSER, a.a.O., S. 1202 ff. zur Frage nach weiteren, hier nicht interessierenden Schranken des Anwendungsgebots von Art. 190 BV).

Zwar ist es nach der genannten Lehrmeinung nicht ausgeschlossen, dass unter diesen Voraussetzungen in besonderen Einzelfällen das Verhältnismässigkeitsprinzip von Art. 5 Abs. 2 BV (vgl. dazu E. 1.2.2) die Nichtanwendung einer bundesgesetzlichen Norm trotz Art. 190 BV gebietet (HANGARTNER/LOOSER, a.a.O., Art. 190 N. 45; LOOSER, a.a.O., S. 797). Allerdings wird dabei von einem Vertreter dieser Lehrmeinung darauf hingewiesen, dass kaum Fälle denkbar seien, in welcher sich die Anwendung einer Vorschrift eines Bundesgesetzes als unverhältnismässig erweise und sich die Unverhältnismässigkeit nicht mittels einer verfassungskonformen Auslegung der Gesetzesvorschrift vermeiden lasse (LOOSER, a.a.O., S. 797; vgl. auch ders., a.a.O., S. 1206, wonach Fälle richterlicher Nichtanwendung bundesgesetzlicher Normen entgegen ihrem Sinn aufgrund des verfassungsrechtlichen Verhältnismässigkeitsprinzips nur denkbar seien, sofern ein spezieller Tatbestand wie zum Beispiel das Verbot des überspitzten Formalismus greife).

2.

2.1 Das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene Abkommen UK hat zum Zweck, durch bilaterale Zusammenarbeit der beiden Vertragsstaaten die

effektive Besteuerung der betroffenen Personen im Vereinigten Königreich sicherzustellen (Art. 1 Abs. 1 Abkommen UK). Das Abkommen UK enthält insbesondere eine Regelung zur steuerlichen Regularisierung der Vergangenheit (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a Abkommen UK; Art. 5 ff. Abkommen UK). Danach können im Vereinigten Königreich ansässige betroffene Personen unter näher umschriebenen Voraussetzungen ihre Kundenbeziehungen zu schweizerischen Zahlstellen steuerlich regularisieren, indem sie zwischen einer Nachversteuerung durch Einmalzahlung oder einer freiwilligen Meldung (Offenlegung) wählen können (vgl. insbesondere Art. 5 Abs. 1 Abkommen UK sowie Botschaft vom 18. April 2012 zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung [nachfolgend: Botschaft IQG], BBl 2012 4943 ff., 4944 und 5000; vgl. zum Ganzen auch Urteile des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 2.1, A-2524/2015 vom 5. April 2016 E. 4.1.1).

Gemäss Art. 9 Abs. 5 Abkommen UK überweist die schweizerische Zahlstelle die erhobenen Einmalzahlungen unter näher umschriebenen Voraussetzungen jeweils monatlich an die zuständige schweizerische Behörde. Überweisungsempfängerin ist dabei die ESTV (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. d zweiter Gedankenstrich Abkommen UK in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 IQG). Die ESTV leitet die Einmalzahlungen nach Abzug einer Aufwandsentschädigung bzw. unter Rückbehalt einer Bezugsprovision jeweils monatlich an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreiches weiter (Art. 9 Abs. 5 Satz 4 in Verbindung mit Art. 35 Abkommen UK).

2.2 Nach Art. 17 Abs. 2 Satz 1 Abkommen UK haben die schweizerischen Zahlstellen innert 25 Tagen nach dem Inkrafttreten des Abkommens eine Vorauszahlung in der Höhe von Fr. 500 Mio. an die zuständige schweizerische Behörde zu leisten. Die zuständige schweizerische Behörde überweist diese Vorauszahlung innerhalb eines Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreiches (Art. 17 Abs. 2 Satz 2 Abkommen UK). Mit dieser Vorauszahlung soll dem Vereinigten Königreich ein Mindestaufkommen aus der Vergangenheitsregularisierung gesichert werden (vgl. Botschaft IQG, BBl 2012, 4944, 4978 und 5006).

3.

3.1 Das IQG regelt die Umsetzung von Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, insbesondere die steuerliche Regularisierung von

Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a IQG). Es gilt namentlich für das Abkommen UK (vgl. Art. 1 Abs. 2 Satz 1 IQG in Verbindung mit Ziff. 2 des Anhangs zum IQG). Vorbehalten bleiben abweichende Vorschriften des Abkommens UK (vgl. Art. 1 Abs. 3 IQG).

3.2 Art. 28 IQG mit dem Titel «Ausfall» sieht eine Regelung für den Fall vor, dass die Vorauszahlung (vgl. E. 2.2) nicht oder nicht vollständig mit den Einmalzahlungen (vgl. E. 2.1) zur Verrechnung gebracht werden kann. Art. 28 Abs. 1-3 IQG lauten dabei wie folgt:

«¹ Kann die geleistete Vorauszahlung nicht vollständig mit Einmalzahlungen verrechnet werden, so erlässt die ESTV die notwendigen Zahlungsverfügungen. Diese richten sich an schweizerische Zahlstellen, deren Anteil grösser ist als 0,01 Prozent des in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen [= Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft [EG] über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, bzw. ZBstA, SR 0.641.926.81] erhobenen Steuerrückbehalts. Massgebend ist der Anteil aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben.

² Der nicht verrechnete Betrag der Vorauszahlung wird auf diese Zahlstellen nach Massgabe ihres Anteils aufgeteilt. Hat eine Zahlstelle einen Beitrag an die Vorauszahlung geleistet, so wird die Differenz zwischen diesem Beitrag und den nach Artikel 26 Absatz 7 überwiesenen Beträgen von diesem Anteil abgezogen.

³ Die ESTV überweist die eingezogenen Beträge den Zahlstellen so, dass diese den Ausfall nach Massgabe ihres Anteils nach Absatz 1 tragen.»

3.3 Rechtsprechungsgemäss darf der in Art. 28 Abs. 1 Sätze 2 und 3 IQG genannte Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalt nicht unter Berücksichtigung von Angaben bestimmt werden, welche eine Zahlstelle erst *nach* der Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens (d.h. im Fall des Abkommens UK erst nach dem 6. Oktober 2011) der ESTV geliefert hat. Zu dieser Auffassung ist zunächst das Bundesverwaltungsgericht in einem Entscheid vom Juni 2016 unter einlässlicher Auslegung des Gesetzes gelangt (vgl. Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 4 [insbesondere E. 4.7]); das Bundesgericht pflichtete diesem Standpunkt mit Urteil 2C_654/2016 vom 17. März 2017 E. 3.4 f. bei.

Das Bundesverwaltungsgericht hielt in den Erwägungen des erwähnten Urteils vom Juni 2016 insbesondere fest, dass für eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 28 Abs. 1 IQG angesichts des klaren Sinnes dieser Norm an sich gar kein Raum bestehe (vgl. Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 4.6). Selbst wenn aber im Rahmen einer solchen Auslegung das Verhältnismässigkeitsprinzip herangezogen werde, sei die Nichtberücksichtigung von nach Unterzeichnung des Abkommens UK vorgenommenen Korrekturen der Zahlstellen am EU-Steuerückbehalt im Zusammenhang mit Art. 28 Abs. 1 IQG rechtskonform. Die Nichtberücksichtigung entsprechender nachträglicher Korrekturen sei nämlich insbesondere zur Wahrung der Interessen an der Vermeidung unpraktikabler Nachkorrekturen bei zahlreichen schweizerischen Zahlstellen sowie an der Rechtssicherheit geeignet und erforderlich. Nichts an der Verhältnismässigkeit der vom Gesetzgeber aufgestellten Ordnung ändere der Umstand, dass einer Zahlstelle daraus unter Umständen eine nicht unerhebliche Zahlungspflicht erwachsen könne (vgl. Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 4.6.3).

4.

Im vorliegenden Fall stützt sich der angefochtene Einspracheentscheid (ebenso wie die Zahlungsverfügung der Vorinstanz vom 20. Januar 2015) auf Art. 28 IQG. Wie ausgeführt, bestreitet die Beschwerdeführerin, dass die vorinstanzlichen Anordnungen auf einer dem Legalitätsprinzip genügenden gesetzlichen Grundlage beruhen. Sie macht geltend, dass es an einer verfassungsmässig verankerten Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 28 IQG fehle und diese Bestimmung deshalb nicht als Verfügungsgrundlage herangezogen werden könne (vgl. vorn Bst. B und D).

Aus diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin lässt sich nichts zu ihren Gunsten ableiten, da Art. 28 IQG als Vorschrift eines Bundesgesetzes ohne Rücksicht darauf, ob sie im Widerspruch zur verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung erlassen wurde, für das Bundesverwaltungsgericht nach Art. 190 BV bindend ist (vgl. E. 1.2.4). Die Vorschrift von Art. 28 IQG in der vorliegenden Konstellation wegen eines allfälligen Verstosses gegen die verfassungsrechtliche Rechtssetzungskompetenzordnung der von der Beschwerdeführerin behaupteten Art (von vornherein) nicht anzuwenden, würde darauf hinauslaufen, die Rechtsanwendung bei «Ausfällen» im Sinne von Art. 28 IQG in genereller Weise in Frage zu stellen. Es liegt mit anderen Worten insofern kein besonders gelagerter Einzelfall vor, welcher es nach einem Teil der Literatur (unter weiteren Voraussetzungen) – wollte den entsprechenden Vertretern der Doktrin gefolgt werden – rechtfertigen

könnte, eine Vorschrift eines Bundesgesetzes (hier Art. 28 IQG) trotz des Anwendungsgebotes von Art. 190 BV ausnahmsweise nicht anzuwenden (vgl. E. 1.2.4).

5.

5.1 Zu Recht ist unbestritten, dass die ESTV nach der Regelung von Art. 28 Abs. 1 IQG die notwendigen Zahlungsverfügungen zu erlassen hatte, weil die dem Vereinigten Königreich geleistete Vorauszahlung (mangels Erreichens der Schwelle von Fr. 1'300 Mio. im Sinne von Art. 17 Abs. 3 Satz 1 Abkommen UK) nicht mit Einmalzahlungen verrechnet werden kann (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_654/2016 vom 17. März 2017 E. 3.2).

Es wird sodann ebenso zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerin im Kontext des Abkommens UK als schweizerische Zahlstelle zu qualifizieren ist. Ferner ist unbestritten, dass im Fall der Beschwerdeführerin von einem Überschreiten der 0,01-Prozent-Schwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG auszugehen wäre und sie damit richtigerweise als Adressatin einer dieser Zahlungsverfügungen ins Recht gefasst worden wäre, wenn der in dieser Vorschrift erwähnte Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalt (in Übereinstimmung mit den vorn in E. 3.3 genannten Urteilen) ausschliesslich unter Berücksichtigung von Angaben bestimmt würde, welche die Beschwerdeführerin als Zahlstelle bis zur Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens UK (am 6. Oktober 2011) geliefert hat (vgl. dazu auch E. 3.5.7 und 3.6 des angefochtenen Einspracheentscheids).

5.2

5.2.1 Die Beschwerdeführerin fordert indessen unter Berufung auf das Verhältnismässigkeitsprinzip sinngemäss die Berücksichtigung des Umstandes, dass vier ihrer ehemaligen britischen Kunden im 4. Quartal 2012 zu einer anderen schweizerischen Zahlstelle gewechselt und alsdann über diese Zahlstelle ihren aus dem Abkommen UK resultierenden Pflichten nachgekommen sind. Sie macht geltend, es sei stossend und mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip unvereinbar, wenn sie einen Anteil am nicht verrechneten Betrag der Vorauszahlung übernehmen und damit für «ehemalige Kunden zahlen [müsste], die ihrerseits ihrer (Abgeltungs-)Steuerpflicht nachgekommen sind» (auch zum Folgenden Beschwerde, S. 5). Die Beschwerdeführerin erklärt in diesem Zusammenhang, die neue Zahlstelle habe die vier Kunden «zur Zahlung der Abgeltungssteuer motiviert, obschon diesen Kunden Alternativen [...] zur Verfügung gestanden hät-

ten». Ferner behauptet sie, es sei ihr aus «IT-systemtechnischen Gründen» nur möglich gewesen, britischen Kunden «den Weg via Meldung an[zu]bieten; der Weg via Zahlung der Abgeltungssteuer» sei bei ihr aus diesen Gründen ausgeschlossen gewesen.

5.2.2 Gemäss der vorn genannten Rechtsprechung (E. 3.3) geht es nicht an, *nach* der Unterzeichnung des Abkommens UK (am 6. Oktober 2011) der ESTV gelieferte Angaben bei der Bestimmung des in Art. 28 Abs. 1 Sätze 2 und 3 IQG erwähnten Anteils zu berücksichtigen (vgl. E. 3.3). Dementsprechend stösst die Beschwerdeführerin ins Leere, soweit sie ihre Zahlungspflicht nach Art. 28 Abs. 1 IQG unter Berufung auf einen erst im letzten Quartal des Jahres 2012 erfolgten Wechsel der Bankbeziehung durch vier ihrer ehemaligen britischen Kunden bestreitet. Diesen Wechsel zugunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, erscheint umso weniger als statthaft, weil es sich dabei nicht bloss um erst nach der Abkommensunterzeichnung der ESTV gelieferte Angaben, sondern um nach diesem Zeitpunkt erst (neu) eingetretene Verhältnisse handelt.

5.2.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich auch aus dem verfassungsrechtlichen Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. E. 1.2.2) nicht ableiten, dass vorliegend dem von vier ehemaligen britischen Kunden der Beschwerdeführerin vorgenommenen Wechsel der Zahlstelle im Jahr 2012 Rechnung zu tragen ist:

Zum einen besteht rechtsprechungsgemäss an sich überhaupt kein Raum für eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 28 Abs. 1 IQG, in deren Rahmen das verfassungsrechtliche Verhältnismässigkeitsprinzip berücksichtigt werden könnte (vgl. E. 3.3).

Zum anderen würde eine solche verfassungskonforme Auslegung von Art. 28 Abs. 1 IQG unter Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips ohnehin nicht gebieten, dass diese Bestimmung so anzuwenden wäre, dass nach der Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens erfolgte Änderungen der Verhältnisse in einer Konstellation der vorliegenden Art entgegen dem klaren Sinn dieser Bestimmung in die Beurteilung der Frage der Zahlungspflicht mit einzubeziehen sind. Dies ergibt sich bereits aus den vorn (in E. 3.3) erwähnten, vom Bundesgericht mit seinem Entscheid 2C_654/2016 vom 17. März 2017 im Ergebnis bestätigten Ausführungen im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-790/2016 vom 29. Juni 2016, mit welchen sich die Beschwerdeführerin bezeichnenderweise nicht auseinandersetzt.

Schliesslich besteht aufgrund des Anwendungsgebotes (E. 1.2.4) auch kein Raum, vorliegend Art. 28 Abs. 1 IQG mit Blick auf Verhältnismässigkeitsüberlegungen insoweit die Anwendung zu versagen, als danach der massgebende Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat erhobenen Steuer-rückbehalt ohne Berücksichtigung von erst *nach* dem 6. Oktober 2011 eingetretenen Umständen zu bestimmen ist. Selbst wenn mit einem Teil der Doktrin angenommen würde, dass das Anwendungsgebot aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips unter den vorn in E. 1.2.4 Abs. 4 erwähnten Voraussetzungen nicht greift, liesse sich nämlich daraus nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten. Denn von einer der Missachtung des Willkürverbotes (vgl. E. 1.2.3) gleichzustellenden, mit einem krassen Verstoss gegen elementare Forderungen des Gerechtigkeitsgedankens verbundenen Verfassungsverletzung, wie sie nach dieser Doktrin – wollte ihr denn gefolgt werden – für eine ausnahmsweise Nichtanwendung eines Bundesgesetzes trotz Art. 190 BV (unter anderem) verlangt wird, kann vorliegend nicht die Rede sein. Dies gilt schon deshalb, weil für einen Ausschluss der Berücksichtigung nach der Abkommensunterzeichnung eingetretener Verhältnisse die Interessen an der Vermeidung unpraktikabler Nachkorrekturen bei zahlreichen schweizerischen Zahlstellen sowie an der Rechtssicherheit ins Feld geführt werden können (vgl. E. 3.3). Mit Blick auf diese ernsthaften sachlichen Gründe wäre vorliegend selbst ein allfälliger Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip jedenfalls keine qualifizierte Verfassungsverletzung der erwähnten Art (vgl. E. 1.2.3).

5.2.4 Zu Recht bringt die Beschwerdeführerin nicht vor, die von ihr geltend gemachten, mit ihrem IT-System einhergehenden (und bereits vor der Unterzeichnung des Abkommens UK bestehenden) Restriktionen würden es für sich allein als unverhältnismässig erscheinen lassen, die Beschwerdeführerin als im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG zahlungspflichtig zu qualifizieren.

5.2.5 Aufgrund des Gesagten offen bleiben kann schliesslich, was die Beschwerdeführerin mit ihrer Rede von der «(Abgeltungs-)Steuerpflicht» bzw. der «Abgeltungssteuer» genau meint. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die hier streitige Zahlungspflicht der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 28 IQG im Zusammenhang mit der Vorauszahlung für die Überweisung der «Einmalzahlung[en] mit abgeltender Wirkung» an das Vereinigte Königreich steht (vgl. insbesondere Art. 9 Ziff. 5 und Art. 17 Ziff. 3 Abkommen UK) und damit die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten für die Vergangenheit betrifft (vgl. den Titel zu Teil 2 des Abkommens UK und Art. 1 Abs. 1 Bst. a sowie Art. 4 ff. IQG). Nichts damit zu

tun hat insbesondere die Erhebung einer abgeltenden Steuer auf Kapitaleinkünften, die in Art. 1 Ziff. 2 Bst. b und Art. 19 ff. Abkommen UK sowie in Art. 1 Abs. 1 Bst. b und Art. 12 ff. IQG geregelt ist.

5.3 Es steht somit fest, dass im Fall der Beschwerdeführerin die 0,01-Prozent-Schwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG überschritten wurde. Die Beschwerdeführerin ist folglich zu Recht als eine nach dieser Vorschrift zahlungspflichtige schweizerische Zahlstelle ins Recht gefasst worden.

6.

Die betragsmässige Bestimmung des von der Beschwerdeführerin zu tragenden Anteils am Ausfall im angefochtenen Entscheid wird nicht beanstandet. Es sind diesbezüglich auch keine offensichtlichen Mängel erkennbar.

7.

Ergänzend ist anzumerken, dass der Beschwerdeführerin für das Einspracheverfahren mangels entsprechender gesetzlicher Grundlage (namentlich im IQG oder VwVG) zu Recht keine Parteientschädigung zugesprochen wurde (vgl. dazu ausführlich Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 7).

8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.1.2), abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In Anwendung von Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) werden diese auf Fr. 8'500.- festgesetzt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

9.

Mit seinem hiervor bereits mehrfach erwähnten Urteil 2C_654/2016 vom 17. März 2017 hat das Bundesgericht klargestellt, dass jedenfalls Entscheide betreffend Ausfallzahlungen im Sinne von Art. 28 IQG keine Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) bilden (vgl. E. 1.2 des Urteils).

Das vorliegende Urteil des Bundesverwaltungsgerichts kann deshalb beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden, ohne dass die besonderen Beschwerdebedingungen für die Anfechtung von Entscheidungen auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 42 Abs. 2 Satz 2, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG) erfüllt sein müssten.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 8'500.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: