



Abteilung I
A-561/2009
{T 0/2}

Urteil vom 9. August 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ Ltd.,
vertreten durch X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; Nichteintreten/Parteistellung.

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ Ltd. ist eine Gesellschaft der börsenkotierten A-Gruppe mit Hauptsitz in London. Ihre Haupttätigkeit besteht darin, Börsengeschäfte zwischen Grossanlegern zu vermitteln. Für die Abwicklung der Geschäfte verfügt sie unter anderem über einen Vertrag mit der Bank B._____, die ihrerseits ein sog. Subcustodian Agreement mit der Bank C._____ (Schweiz) abgeschlossen hat.

B.

Im Frühjahr 2007 vermittelte die A._____ Futures auf Aktien von sechs schweizerischen Gesellschaften. Als Gegengeschäft tätigte sie im Auftrag von Kunden Leerverkäufe von Aktien derselben sechs Gesellschaften. Die Dividendenfälligkeit und damit der Anknüpfungspunkt für die Verrechnungssteuer fiel dabei in den Zeitraum zwischen Leerverkauf und Lieferung der geschuldeten Titel. Einige Wochen nach der Abwicklung der Geschäfte über die C._____ belastete diese das Konto der A._____ mit 35% der Dividendenbeträge, die an den neuen Aktieninhaber ausgeschüttet worden waren. Die C._____ überwies den Betrag in der Gesamthöhe von CHF 54.67 Mio. an die ESTV.

C.

Zur Rechtfertigung dieses Vorgehens berief sich die C._____ gegenüber der A._____ auf das Zirkular Nr. 6584 der Schweizerischen Bankiervereinigung (SBV) vom 22. Mai 1990 («Quellensteuerregelung bei Couponabrechnungen»). Dieses sieht einen Mechanismus zur Vermeidung von Doppelrückerstattungen der Verrechnungssteuer bei «Short»-Geschäften vor. Die C._____ machte geltend, die Mitglieder der SBV, zu denen auch sie gehöre, hätten sich gegenüber der ESTV verpflichtet, bei Leerkäufen über den Dividendenstichtag 35% des Dividendenbetrags direkt an die ESTV abzuführen. Dies, um zu verhindern, dass die einmal erhobene Verrechnungssteuer zweimal – nämlich an den alten und an den neuen Aktieninhaber – zurückzuerstatten wäre. Entsprechend, so die C._____, handle es sich bei den der A._____ belasteten CHF 54.67 Mio. um Verrechnungssteuern. Für deren Rückerstattung habe sich die A._____ an die ESTV zu halten.

D.

Die ESTV hingegen trat gar nicht erst auf den Rückforderungsantrag der A._____ ein und machte ihrerseits geltend, die A._____ habe

sich an die C._____ zu halten, woraufhin die A._____ am 19. Dezember 2007 Rechtsverweigerungsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhob, welches mit Urteil A-8595/2007 vom 21. April 2008 (veröffentlicht in BVGE 2008/15 und Revue de droit administratif et de droit fiscal 2008 II 55 ff.) die ESTV anwies, in der Sache ohne weitere Verzögerung formell zu verfügen. Sofern es der Person, welche ausdrücklich den Erlass einer Verfügung verlange, an der Parteieigenschaft fehle, habe die ESTV hierüber eine anfechtbare Nichteintretensverfügung zu erlassen.

E.

Schliesslich kam die ESTV der Anweisung des Bundesverwaltungsgerichts mit Verfügung vom 16. Juli 2008 nach und bestätigte die Verfügung mit Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2008. Die ESTV entschied, auf das Begehren der A._____ um Erlass einer anfechtbaren Verfügung betreffend die Forderung von CHF 54.67 Mio. werde nicht eingetreten. Die Überweisung der C._____ an die ESTV habe auf einer durch die Mitgliedbanken der SBV gegenüber der ESTV eingegangenen Verpflichtung beruht. Es gehe darum, die ESTV schadlos zu halten, da im Rahmen von «Short»-Geschäften möglich sei, dass neben der ordentlichen Verrechnungssteuerrückerstattung zusätzliche Zahlungen an vermeintliche Dividendenempfänger erfolgen müssten. Die C._____ habe bei der Bezahlung von CHF 54.67 Mio. aus einer «Sorgfaltspflicht» gegenüber der ESTV gehandelt, welche die C._____ ungeachtet der Frage, wie sie diese Zahlungen finanziere, zu erfüllen habe. Die Zahlung habe keine Rechtsbeziehung zwischen der A._____ und der ESTV entstehen lassen. Es handle sich um einen vorweggenommenen Ersatz dafür, dass die ESTV den Handel mit schweizerischen Aktien über «Short»-Positionen zulasse, «ohne dagegen steuerlich zu intervenieren». Folglich habe die A._____ gegenüber der ESTV keine Parteistellung.

F.

Gegen den Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2008 erhob die A._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 26. Januar 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie verlangt, den Einspracheentscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und diese anzuweisen, auf den Antrag auf Rückzahlung des von ihr einbehaltenen Betrages von CHF 54.67 Mio. zuzüglich Zinsen seit 16. November 2007 einzutreten.

G.

Die ESTV verlangt in ihrer Vernehmlassung vom 13. März 2009 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Im Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden (BGE 131 II 200 E. 3.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2). Auch wenn zum Verständnis der Anträge auf die Begründung zurückgegriffen werden muss, ergibt sich der Streitgegenstand stets aus der beantragten Rechtsfolge und nicht aus deren Begründung (BGE 131 II 200 E. 3.3). War im Einspracheverfahren die Parteistellung des Beschwerdeführers Streitgegenstand und wurde ihm diese abgesprochen, ist er ohne Weiteres legitimiert, betreffend diesen Punkt Beschwerde zu führen (BGE 104 Ib 307 E. 3a; BVGE 2010/12 E. 1.3.2). Vorliegend beschränkt sich der Streitgegenstand auf die Frage der Parteistellung der Beschwerdeführerin im Verrechnungssteuerverfahren der ESTV (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1568/2006 vom 2. September 2008 E. 1.3, auszugsweise publiziert in BVGE 2008/51).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Der Gegenstand der Verrechnungssteuer wird in Art. 4 VStG umschrieben. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Er hat die Steuerpflicht gemäss den Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes entweder durch Entrichtung, allenfalls durch Meldung, zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG) und die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag – bei Kapitalerträgen um 35% – zu kürzen. Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, sind nichtig (Art. 14 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird – dem Charakter der Sicherungssteuer entsprechend – an der Quelle erhoben. An der schweizerischen Verrechnungssteuer ist speziell, dass eine ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt für die auf Dividendenausschüttungen anfallende Steuer ist. International üblich ist, dass die Ausschüttungssteuer als echte Quellensteuer ausgestaltet ist und Steuersubjekt und Steuerschuldner nicht auf derselben Person vereint sind. Steuersubjekt wäre demnach die empfangende (und nicht die ausschüttende) Gesellschaft; die ausschüttende Gesellschaft träte lediglich als Steuerschuldnerin auf (vgl. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 21, S. 537, N 39).

2.3 Der schweizerische Gesetzgeber aber hat ein anderes Modell gewählt. Die ausschüttende Gesellschaft ist – wie in E. 2.1 erwähnt – nicht nur Steuerschuldnerin, sondern gleichzeitig auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N 1 ff. zu Art. 10). Davon abgesehen verlangen jedoch Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) – und anders als etwa im Mehrwertsteuerrecht – öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 9 zu Art. 14). Damit der Empfänger der steuerbaren Leistung um Rücker-

stattung der auf ihn überwälzten Verrechnungssteuer ersuchen kann, hat ihm der Steuerpflichtige die notwendigen Angaben zu machen und hierfür auf Verlangen eine Bescheinigung auszustellen (Art. 14 Abs. 2 VStG). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG).

3.

3.1 Dem Gesagten zufolge besteht zwischen dem Bund und dem Leistungsschuldner, der gleichzeitig Steuersubjekt der Verrechnungssteuer ist, ein Steuerrechtsverhältnis (vgl. THOMAS JAUSSI, Kommentar VStG, N 1 zu Art. 10). Es handelt sich hierbei um eine verwaltungsrechtliche Beziehung, genauer um ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis. Für dessen Inhalt ist allein die Steuergesetzgebung – und nicht etwa das Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220) – massgebend. Das Steuerrechtsverhältnis begründet für den Bürger eine einseitige Leistungspflicht (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 2, S. 27, N 9). Streitigkeiten aus diesem Verhältnis sind als Verwaltungssachen im Sinn von Art. 1 Abs. 1 VwVG auf dem Weg der Verwaltungsrechtspflege zu klären (vgl. Art. 34 Abs. 1 und Art. 41 VStG).

3.2 Zwischen dem Leistungsschuldner und dem Leistungsempfänger hingegen besteht ein zivil- bzw. gesellschaftsrechtliches Verhältnis. Für daraus resultierende Streitigkeiten ist grundsätzlich der Zivilrichter zuständig. Ist jedoch in diesem zivilrechtlichen Verhältnis die Überwälzung der Verrechnungssteuer wegen der Natur der steuerbaren Leistung (Sachleistungen, z.B. Gratisaktien) nicht durch Kürzung möglich oder ist die Überwälzung tatsächlich nicht erfolgt, entsteht aufgrund von Art. 14 Abs. 1 VStG von Gesetzes wegen eine öffentlich-rechtliche Regressforderung, dies wiederum in Abweichung etwa zum Mehrwertsteuerrecht (vgl. Art. 6 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die öffentlich-rechtliche Regressforderung wirkt zugunsten des Steuerpflichtigen und Schuldners der steuerbaren Leistung und richtet sich gegen den Leistungsempfänger, der gleichzeitig Regressschuldner der Verrechnungssteuer ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 31 ff. zu Art. 14 VStG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 84; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Basel 1971, N 2.2 zu Art. 14 VStG). Da nach Art. 41 VStG die ESTV alle Entscheide trifft, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht, kann sie auch einen Entscheid zur

Durchsetzung der Regressforderung erlassen (BGE 131 III 546 E. 2.1, BGE 118 Ib 317 E. 3b; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 36 zu Art. 14 VStG) und dies im grundsätzlich zivilrechtlich geprägten Verhältnis zwischen Leistungsschuldner und Leistungsempfänger.

3.3 Schliesslich hat sich das Bundesgericht in BGE 131 III 546 E. 2 ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, ob nur die ESTV oder ob allenfalls auch ein Zivilgericht über die öffentlich-rechtliche Regressforderung, die sich wie dargestellt in einem zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Feld bewegt, entscheiden kann. Unter Berücksichtigung der in der Lehre vertretenen Meinungen hat das Bundesgericht festgestellt, dass unter Umständen auch Zivilgerichte zur Beurteilung öffentlich-rechtlicher Vorfragen, die (noch) nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheides der zuständigen Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsbehörden sind, zuständig sein können (vgl. auch BGE 135 II 172 E. 2.3.2). Es unterschied folgende Konstellationen:

(1.) Hat die ESTV nach Art. 41 VStG einen Entscheid zu treffen, befindet sie vorfrageweise selber über die (zivilrechtliche) Berechtigung des Empfängers. Dessen Berechtigung beurteilt sich dabei nach den zwischen den Beteiligten bestehenden zivilrechtlichen Beziehungen.

(2.) Stellt sich im Rahmen einer Auseinandersetzung über Bestand und Auslegung eines privatrechtlichen Vertrages die Frage, wer eine der zwingenden Überwälzung unterliegende abgabebelastete Leistung empfangen hat, so hat – unter Vorbehalt der Bindung an rechtskräftige Entscheide der Steuerbehörden – das zuständige Zivilgericht vorfrageweise allfällige steuerrechtliche Fragen zur zwingenden Überwälzung und zum Regress zu beurteilen (BGE 131 III 546 E. 2.3).

4.

4.1 Von der Frage der Zuständigkeit zu unterscheiden ist die Frage der Legitimation bzw. im vorliegenden Zusammenhang, wer in Verrechnungssteuersachen gegenüber der ESTV als Partei auftreten kann. Einschlägig hierfür sind die Bestimmungen des VwVG, denn das VStG kann – soweit es sich dazu überhaupt äussert – die Legitimation nicht enger fassen als dies das VwVG tut (BGE 98 Ib 457 E. 6b; BVGE 2010/12 E. 4.3.1). Der Grund hierfür ist, dass gemäss dem jüngeren Art. 4 VwVG Bestimmungen des (älteren) Bundesrechts und damit auch solche des VStG, die ein Verfahren eingehender regeln, zwar An-

wendung finden, jedoch nur soweit, wie sie den Bestimmungen des VwVG nicht widersprechen (vgl. BGE 98 Ib 457 E. 6b).

4.2 Im allgemeinen Verwaltungsrecht befasst sich Art. 6 VwVG mit den Parteien. Als solche gelten Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, und andere Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Zweck von Art. 6 VwVG ist es, nur Personen auf das Verfahren einwirken zu lassen, welche zum Verfahrensgegenstand in einem besonders engen, spezifischen Verhältnis stehen (ISABELLE HÄNER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2008 [hiernach: Kommentar VwVG], N 1 zu Art. 6). Parteistellung kommt somit in erster Linie denjenigen Personen zu, deren Rechte und Pflichten mit der Verfügung geregelt werden sollen, das heisst den materiellen Adressaten einer Verfügung (BVGE 2010/12 E. 2.2; ISABELLE HÄNER, Kommentar VwVG, N 5 f. zu Art. 6).

4.3 Im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer ist zu beachten, dass es sich hierbei um eine Selbstveranlagungssteuer handelt. Wer aufgrund des Verrechnungssteuergesetzes steuerpflichtig wird, hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden (Art. 38 Abs. 1 VStG). Er hat der ESTV bei Fälligkeit der Steuer ebenso unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 Abs. 2 VStG). Die ESTV erlässt mit anderen Worten nicht in jedem Fall eine Verfügung. Sie verfügt jedoch dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird oder der Steuerpflichtige oder Mithaftende die gemäss Abrechnung geschuldete Steuer nicht entrichtet (Art. 41 VStG). Der Regressschuldner befindet sich damit regelmässig in der Situation, dass bei der Erhebung und damit im Grundverhältnis zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen nicht verfügt wurde, die Steuer aber dennoch von Gesetzes wegen geschuldet ist und auf ihn überwält wird, wobei auch die Überwälzungspflicht von Gesetzes wegen besteht und öffentlich-rechtlicher Natur ist (Art. 14 Abs. 1 VStG; E. 3.2 hievon, wie gesehen im Unterschied etwa zum Mehrwertsteuerrecht). Auszugehen ist damit von der besonderen Situation, dass das öffentlich-rechtliche Schuldverhältnis zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen bzw. dem Steuerpflichtigen und dem Regressschuldner direkt auf dem Gesetz beruht und darüber nicht zusätzlich eine Verfügung erging.

4.4 Die Frage, wer bei Fehlen einer formellen Verfügung den Erlass einer solchen verlangen kann, wird allgemein von Art. 25 VwVG geregelt. Art. 25 VwVG hält fest, dass die in der Sache zuständige Behörde (in Verrechnungssteuersachen gemäss Art. 34 Abs. 1 VStG die ESTV) über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten von Amtes wegen oder auf Begehren eine Feststellungsverfügung treffen kann (Art. 25 Abs. 1 VwVG). In analoger Anwendung von Art. 25 Abs. 1 VwVG besteht nicht nur ein Anspruch auf Erlass von Feststellungsverfügungen, sondern auch auf Erlass von Leistungs- und Gestaltungsverfügungen (BGE 120 Ib 351 E. 3, BGE 98 Ib 53 E. 3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, N 213 S. 78). Wo immer ein (Verwaltungs-)Rechtsverhältnis verbindlich festgelegt werden soll, besteht grundsätzlich ein Anspruch auf Erlass einer Verfügung (MARKUS MÜLLER, *Kommentar VwVG*, N 6 zu Art. 5).

4.5 Für den Erlass einer Verfügung auf Begehren wird jedoch in allen Fällen verlangt, dass der Gesuchsteller ein schutzwürdiges, rechtliches oder tatsächliches Interesse nachweisen kann (Art. 25 Abs. 2 VwVG; BGE 132 V 166 E. 7 mit Hinweisen). Auch kann die Feststellungsverfügung nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen). Dabei ist der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG nach dem Grundsatz der Einheit des Prozesses im gleichen Sinn auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG und Art. 89 Abs. 1 Bst. c des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110; vgl. BGE 114 V 201 E. 2c; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *Kommentar VwVG*, N 10 zu Art. 25 VwVG; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N 201, S. 75; ANDREAS KLEY, *Die Feststellungsverfügung – eine ganz gewöhnliche Verfügung?*, in *Festschrift für Yvo Hangartner*, St. Gallen/Lachen 1998, S. 229 ff., S. 239).

Die Frage der Parteieigenschaft wird damit letztlich und unabhängig davon, ob bereits eine Verfügung ergangen ist, vom Vorliegen eines schutzwürdigen Interesses abhängig gemacht. Dieses setzt ein aktuelles Rechtsschutzinteresse voraus, das im praktischen Nutzen besteht, den die erfolgreiche Beschwerde der beschwerdeführenden Partei in ihrer rechtlichen oder tatsächlichen Situation eintragen würde oder in der Abwendung des materiellen oder ideellen Nachteils, den die Verfügung zur Folge hätte (BGE 131 II 587 E. 2.1, BGE 119 Ib 374

E. 2a.aa, BGE 119 V 11 E. 2a; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Mai 1997, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden 62.45 E. 2a; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N 535 ff., S. 193 ff.).

4.6 Das Bundesverwaltungsgericht hat in BVGE 2010/12 zur Legitimation des Regressschuldners Stellung genommen. Im dort beurteilten Fall war jedoch bereits eine Verfügung ergangen und der beschwerdeführende Regressschuldner war zuweilen Adressat derselben. Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass nach den allgemeinen Grundsätzen zur Parteistellung im Verwaltungsverfahren dann, wenn die ESTV über die Überwälzungspflicht und die Regressforderung befunden und dabei den Überwälzungsschuldner namentlich benannt hat, dieser nicht nur die Überwälzungspflicht, sondern auch die Steuerbarkeit der Leistung bestreiten kann (BVGE 2010/12 E. 4.3.1).

4.7 Hat die ESTV den Regressschuldner in ihrer Verfügung jedoch nicht namentlich benannt oder liegt noch keine Verfügung vor, so muss für die Legitimation des Regressschuldners dasselbe gelten. Denn es liegt, wie dargestellt, in der Natur der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer, dass im Grundverhältnis zwischen ESTV und Steuerpflichtigem regelmässig keine Verfügung ergeht, die Steuer aber dennoch und von Gesetzes wegen auf einen Dritten überwält wird. Ob ein mutmasslicher Regressschuldner berechtigt ist, gegenüber der ESTV als Partei aufzutreten, kann aber nicht davon abhängen, ob die ESTV im Grundverhältnis verfügt hat oder nicht. Andernfalls würde die Parteistellung des Regressschuldners danach bestimmt, ob der Steuerpflichtige selbst die Verrechnungssteuerpflicht bestreitet oder anerkennt. Allerdings stellt sich die Frage der Parteistellung des Regressschuldners auch immer erst dann, wenn dieser bekannt ist, das heisst, wenn der Steuerpflichtige die Verrechnungssteuerschuld auf eine konkrete Person überwälzen will. Geschieht dies, hat der Dritte, mutmassliche Regressschuldner, durchaus ein schutzwürdiges Interesse, dass die ESTV ihm gegenüber bezüglich Steuerpflicht, Steuerbarkeit der zugrunde liegenden Leistung und bezüglich deren Überwälzbarkeit verfügt. Schutzwürdig ist sein Interesse deshalb, weil die Verrechnungssteuer – wie mehrfach erwähnt – von Gesetzes wegen auf ihn zu überwälzen ist und – wie ebenfalls bereits mehrfach erwähnt – es sich anders als etwa im Mehrwertsteuerrecht um eine öffentlich-rechtliche Regressforderung handelt.

4.8 Im Übrigen ist auch in der Lehre anerkannt, dass der Regressschuldner legitimiert ist, von der ESTV eine Entscheidung über die Regresspflicht zu verlangen. Wenn er nicht nur die Regresspflicht, sondern auch die sie auslösende Steuerpflicht bestreite und er noch keine Gelegenheit gehabt habe, sich am Verfahren über die umstrittene Verrechnungssteuer- und Regresspflicht zu beteiligen, habe die ESTV in ein und demselben Verfahren über die Steuer- und die Überwälzungspflicht zu entscheiden (W. ROBERT PFUND, a.a.O., N 4.3 zu Art. 14 VStG; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 36 zu Art. 14 VStG).

4.9 Die Parteistellung des mutmasslichen Regressschuldners darf, zusammenfassend, nicht davon abhängen, ob die ESTV bereits über die öffentlich-rechtliche Regressforderung verfügt hat oder nicht. Gerade dann, wenn die ESTV den Bestand einer öffentlich-rechtlichen Regressforderung an sich verneint, ein mutmasslich Verrechnungssteuerpflichtiger aber dennoch Steuern auf einen Dritten zu überwälzen versucht, hat die ESTV hierüber eine Verfügung zu treffen, wobei der Dritte – und vermeintliche Überwälzungsschuldner – nicht nur die Überwälzungspflicht, sondern auch die Steuerbarkeit der Leistung muss bestreiten können.

5.

5.1 Vorliegend bildet allein Streitgegenstand, ob der Beschwerdeführerin als mögliche Regressschuldnerin Parteistellung gegenüber der ESTV zukommt. Die ESTV ist mit Verfügung vom 16. Juli 2008 bzw. Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2008 auf das Begehren der Beschwerdeführerin um Erlass einer anfechtbaren Verfügung nicht eingetreten. Aus den Akten ergibt sich, dass die C._____ der Beschwerdeführerin den Betrag von CHF 54.67 Mio. belastet hat mit der Begründung, sie sei hierzu verpflichtet gewesen, wobei die C._____ wörtlich festhielt:

«Once again, we can confirm that C._____ was obliged to deduct the Swiss withholding tax on the manufactured dividend that resulted from the short sale ‹cum dividend› undertaken by your Client and to remit it to the Federal Tax Administration as required by the applicable provisions and guidelines».

Ebenfalls erstellt ist, dass die ESTV diese Zahlung entgegengenommen hat, sie aber nicht als Verrechnungssteuer verstanden wissen will. Denn die Überweisung der C._____ an die ESTV beruht gemäss ESTV

«einzig auf der durch die Mitgliedbanken der Schweizerischen Bankiervereinigung – mithin auch der C._____ – gegenüber der ESTV eingegangenen Verpflichtung, die ESTV für die im Rahmen von «short»-Geschäften neben der ordentlichen Verrechnungssteuer-Rückerstattung entstehenden zusätzlichen Zahlungen der ESTV an vermeintliche Dividendenempfänger schadlos zu halten (vgl. dazu das Zirkular Nr. 6584 der Schweiz. Bankiervereinigung vom 22. Mai 1990, Ziff. III [...]). Demzufolge handelte die C._____ gegenüber der ESTV aus einer Sorgfaltspflicht, welche die C._____ ungeachtet der Frage, wie sie diese Zahlungen finanzierte, gegenüber der ESTV zu erfüllen hatte».

Während also die ESTV überhaupt bestreitet, dass die Zahlung, die ihr die C._____ überwiesen hat, eine Steuer darstellt, hat die C._____ der Beschwerdeführerin den Betrag gleichsam unter dem Titel «Verrechnungssteuer» überwält. Die ESTV hat den umstrittenen Betrag, obwohl nach ihrer Ansicht keine Steuer darstellend, nicht an die C._____ zurückvergütet, sondern einbehalten. Ob sie dies durfte und ob ein solches Vorgehen vor dem Legalitätsprinzip von Art. 5 und 127 BV standhält, ist hier nicht zu erörtern. Entscheidend ist vorliegend allein, dass die Beschwerdeführerin von der C._____ als Regressschuldnerin behandelt wurde. Als solche hat sie ein schutzwürdiges Interesse am Erlass einer Verfügung über die Überwälzungspflicht der C._____, mithin über Bestand oder Nichtbestand einer öffentlich-rechtlichen Regressforderung und – damit zusammenhängend – über Bestand bzw. Nichtbestand der mutmasslichen Verrechnungssteuerforderung.

Würde dabei die Steuerpflicht der C._____ verneint, könnte auf die Beschwerdeführerin auch nichts überwält werden. Ohne die verbindliche und sofortige Feststellung von Bestand, Nichtbestand bzw. Umfang der Regressforderung liefe die Beschwerdeführerin Gefahr, dass gegen sie nachteilige Massnahmen getroffen würden bzw. günstige Massnahmen (Rückerstattung) unterblieben. Da es sich bei der mutmasslichen Regressforderung um eine öffentlich-rechtliche Forderung handelt, ist die ESTV zum Entscheid nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet. Dass unter Umständen auch ein Zivilgericht – vorfrageweise – über die öffentlich-rechtliche Regressforderung entscheiden könnte, tut vorliegend nichts zur Sache.

5.2 Die Argumentation der ESTV geht im Wesentlichen dahin, dass im Grundverhältnis zwischen der ESTV und der C._____ keine Verrechnungssteuerforderung, sondern eine Zahlung aufgrund einer «Sorgfaltspflicht» vorliege. Die ESTV verneint damit im Rahmen der Eintretensfrage, worüber sie materiell hätte entscheiden sollen, nämlich über das Vorliegen einer steuerbaren Leistung im Grundverhältnis. Statt darüber eine Verfügung zu erlassen, hat die ESTV den Schluss gezogen, die Beschwerdeführerin könne – sofern im Grundverhältnis keine Steuer vorliege – auch nicht Partei sein, denn nur eine Steuer könne auf die Beschwerdeführerin überwält werden. Nach dieser Auffassung wäre immer dann, wenn nach Ansicht der ESTV im Grundverhältnis und damit materiell kein Anspruch besteht, der Gesuchsteller und mutmassliche Regressschuldner auch formell nicht befugt, darüber einen Entscheid zu verlangen. Es ist jedoch gerade Sinn und Zweck von Art. 25 VwVG, dass auch der Nichtbestand von Rechten und Pflichten – ein schutzwürdiges Interesse vorausgesetzt – verfügt werden muss.

5.3 Richtig ist hingegen die Ansicht der ESTV, dass der Beschwerdeführerin im Verfahren der Erhebung von Verrechnungssteuern keine Parteistellung zukommen könne, denn hierbei ginge es tatsächlich nur um das in E. 3.2 dargestellte Steuerrechtsverhältnis zwischen der ESTV und der C._____. Vorliegend aber drängt die Beschwerdeführerin entgegen der offensichtlichen Ansicht der ESTV nicht ins Erhebungsverfahren, sondern sie verneint sinngemäss, dass sie Regressschuldnerin sein könne. Nur, aber immerhin in diesem Zusammenhang wird das zugrunde liegende Verhältnis zwischen der ESTV und der C._____ zum Thema.

5.4 Nach dem Gesagten hätte die ESTV an die Adresse der Beschwerdeführerin eine formelle Verfügung über den Bestand einer Regressforderung erlassen müssen. Da diese zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin wirkt, hätte dabei auch die C._____ Verfügungsadressatin sein müssen. Über allfällige zivilrechtliche Fragen bezüglich Überwälzung hätte die ESTV vorfrageweise entscheiden müssen.

6.

6.1 Demnach ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen, und der angefochtene Einspracheentscheid (Nichteintretensentscheid) der ESTV vom 9. Dezember 2008 ist aufzuheben. Die ESTV wird angewie-

sen, über die umstrittene Regressforderung gegenüber der Beschwerdeführerin eine Verfügung zu erlassen. Die Verfügung ist zu begründen (Art. 35 Abs. 1 VwVG).

6.2 Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 40'000.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

6.3 Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG), welche praxisgemäss auf CHF 60'000.-- (MWST inbegriffen) festzusetzen ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der Einspracheentscheid (Nichteintretensentscheid) der ESTV vom 9. Dezember 2008 wird aufgehoben. Die ESTV wird angewiesen, über die Regressforderung gegenüber der Beschwerdeführerin eine Verfügung zu erlassen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 40'000.-- wird dieser zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 60'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

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 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 (vgl. Art. 42 BGG).