



Abteilung I
A-2784/2010
{T 0/2}

Urteil vom 9. September 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____ Group LLC, ...,
Beschwerdeführerin 1

A._____, ...,
Beschwerdeführerin 2

beide vertreten durch ...,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer: Sicherstellung. Inländereigenschaft.
Liquidatorenhaftung

Sachverhalt:**A.**

A.a Die X._____ Group LLC, ..., ist ein "Limited Liability Company" US-amerikanischen Rechts, errichtet im Bundesstaat ... ("State of Incorporation"). Gemäss Auszug aus dem "Corporations Registration" des Bundesstaates ... wurde die Gesellschaft per 29. Dezember 2009 in Liquidation versetzt. Nach diesem Auszug sind A._____, ..., und B._____, ..., als "Governing Persons" eingetragen.

A.b Gemäss Vertrag vom 13. November 2008 zwischen der ... Republik ("... Republic - Ministry of Environment of ... Republic" als Verkäuferin) und der X._____ Group LLC (Käuferin), vertreten durch A._____ als "Member of the Board", vereinbarten die Vertragsparteien den Verkauf von CO2-Emissionszertifikaten (sog. "Assigned Amount Units", AAU's, oder "Greenhouse Gas Units", GHG Units). Aufgrund dieses Vertrages kaufte die X._____ Group LLC der ... Republik GHG Units zum Preis von EUR 76'093'500.-- ab, welche sie an das ... Industrieunternehmen Y._____ Investment Co. Ltd. zum Preis von insgesamt EUR 123'000'000.-- weiterverkaufte. Sie erzielte somit einen Gewinn von EUR 46'906'500.-- aus dem Handel mit den genannten GHG Units.

B.

Mit Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 verfügte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), die X._____ Group LLC und A._____ hätten der ESTV Sicherheiten im Betrag von Fr. 33'081'218.-- zu leisten. Sie erwo, diese Sicherheiten entsprächen der durch die Gesellschaft sowie A._____ als mit der X._____ Group LLC solidarisch Haftende mutmasslich geschuldeten Verrechnungsteuer von Fr. 25'446'776.--, zuzüglich Zins und Kosten, für die den Aktionären der Gesellschaft oder diesen nahestehenden Personen erbrachten geldwerten Leistungen im Betrag von Fr. 72'705'075.--. Die Sicherstellung erfolgte durch Verarrestierung sämtlicher Vermögenswerte der X._____ Group LLC und von A._____ bei der Bank Z._____ Ltd., ... (Arrestbefehle vom 10. März 2010).

C.

Das Betreibungsamt O._____ vollzog den Arrest am 11. März 2010 und liess am 16. März 2010 die entsprechenden Arresturkunden der ESTV zukommen. Das ebenfalls um Arrestierung ersuchte Betrei-

bungsamt P._____ vollzog den Arrest am 22. März 2010 und stellte am 23. März 2010 die Arresturkunden der ESTV zu.

D.

Nach Erhalt der Arresturkunden des Betreibungsamts O._____ stellte die ESTV am 18. März 2010 die begründeten Sicherstellungsverfügungen datiert vom 10. März 2010 (Datum der Arrestbefehle an die Betreibungsämter O._____ und P._____) der X._____ Group LLC und A._____ zu. Sie erwog, die X._____ Group LLC werde gemäss Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) tatsächlich im Inland geleitet und übe hier ihre Geschäftstätigkeit aus, weshalb sie als Inländerin Subjekt der Verrechnungssteuer sei. Aufgrund der Auflösung der Gesellschaft per 29. Dezember 2009 unterliege der Liquidationsüberschuss gemäss Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) der Verrechnungssteuer. Die ESTV berechnete den der Verrechnungssteuer von 35% unterliegende Liquidationsüberschuss auf dem mit dem Handel von AAU's erzielten Gewinn (siehe Sachverhalt A.b hiervor), wobei sie dafür hielt, die X._____ Group LLC verfüge gemäss der amerikanischen "Corporations Registration" über kein abziehbares Aktienkapital. Sie berechnete deshalb die Verrechnungssteuer wie folgt:

Liquidationsüberschuss:	EUR 46'906'500.--
umgerechnet in Schweizerfranken zum Kurs von 1.55 =	Fr. 72'705'075.--
Verrechnungssteuer von 35% =	Fr. 25'446'776.--

Nach Darstellung der ESTV entstand diese Verrechnungssteuerforderung gegenüber der X._____ Group LLC am 31. Dezember 2009 und wurde am 30. Januar 2010 fällig. Der Verzugszins von 5% auf dem erwähnten Verrechnungssteuerbetrag – so die ESTV weiter – belaufe sich, für ein Jahr gerechnet, auf Fr. 1'272'338.--. Da anzunehmen sei, dass sämtliche Rechtsmittel ausgeschöpft würden, sei eine Verfahrensdauer von rund sechs Jahren als Mindestdauer zu veranschlagen. Entsprechend rechtfertige es sich, einen Verzugszins für sechs Jahre, mithin von insgesamt Fr. 7'634'032.--, zu berücksichtigen. Als Betreuungskosten wären gemäss der ESTV bei einer Verrechnungssteuer von Fr. 25'446'776.-- zuzüglich Verzugszins von Fr. 7'634'032.--, d.h.

bei einer Gesamtsumme von Fr. 33'080'808.--, mit einem Betrag von Fr. 410.-- zu rechnen. Damit ergebe sich ein Sicherungsbedarf für einen Totalbetrag von Fr. 33'081'218.--, der sicher zu stellen sei.

E.

In Bezug auf A._____ erwog die ESTV, diese sei nicht nur registriertes Organ der Gesellschaft, sondern habe die in Rede stehenden Transaktionen als Schlüsselfigur in Vertretung der X._____ Group LLC mitgetragen. Damit stehe sie als Liquidatorin fest und schulde als solche solidarisch mit der Gesellschaft die Verrechnungssteuer von Fr. 25'446'776.--. Da sie nichts zur Feststellung oder Entrichtung der Verrechnungssteuer unternommen habe, könne sie den Nachweis der Beachtung der nötigen Sorgfalt gemäss Art. 15 Abs. 2 VStG nicht erbringen. A._____ sei für eine erhebliche Anzahl von Gesellschaften zeichnungsberechtigt, weshalb sie zum Kreis der besonders fachkundigen Personen zähle. Unter diesen Umständen rechtfertige es sich erst recht, A._____ ohne Vorbehalt gestützt auf Art. 15 VStG in die Zahlungspflicht der X._____ Group LLC einzubeziehen.

F.

Mit Schreiben vom 19. März 2010 forderte die ESTV sowohl die X._____ Group LLC als auch A._____ (Letztere aufgrund von Art. 15 VStG) auf, den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 25'446'776.25 in den nächsten 30 Tagen zu überweisen.

G.

Mit Eingabe vom 21. April 2010 führten die X._____ Group LLC (Beschwerdeführerin 1, Gesellschaft oder X._____ LLC) und A._____ (Beschwerdeführerin 2) gegen die Sicherstellungsverfügung der ESTV vom 10. März 2010 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht mit dem Begehren, diese ersatzlos aufzuheben; eventualiter beantragten sie, die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 gegen die Beschwerdeführerin 2 auf den Betrag von Fr. 200'000.-- zu reduzieren, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Sie machten geltend, die Beschwerdeführerin 1 sei nicht Subjekt der Verrechnungssteuer, da sie eine Personenvereinigung mit selbständiger Rechtspersönlichkeit sei, die steuerrechtlich transparent sei. Die Beschwerdeführerin 1 erfülle somit den Subjektbegriff von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG nicht. Weiter sei sie nicht Inländerin im Sinne des Verrechnungssteuerrechts: Weder befinde sich die tatsächliche Leitung im Inland noch übe sie eine Geschäftstätigkeit im In-

land aus. Mit Bezug auf die Beschwerdeführerin 2 sind die Beschwerdeführerinnen der Ansicht, die Sicherstellung sei nicht gerechtfertigt, denn der Tatbestand der Solidarhaft im Sinne von Art. 15 VStG sei nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin 2 habe alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan und könne den Nachweis dazu erbringen. Im Weiteren sei die Beschwerdeführerin 2 in der Schweiz wohnhaft und habe keine Anstalten getroffen, den Wohnsitz in der Schweiz aufzugeben. Sie erfülle deshalb den Sicherungstatbestand von Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG nicht. Der Steuerbezug sei, was die Beschwerdeführerin 2 betreffe, auch nicht gefährdet. Im Übrigen sei der in der Sicherstellungsverfügung von der Beschwerdeführerin 2 verlangte Betrag von rund Fr. 33 Millionen im Vergleich zu ihren finanziellen Möglichkeiten offensichtlich übersetzt, was willkürlich sei und keinen Rechtsschutz verdiene. Aufgrund der Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin 2 sei der Sicherstellungsbetrag eventualiter auf Fr. 200'000.-- zu reduzieren.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 10. Juni 2010 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

I.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gegen Sicherstellungsverfügungen der ESTV kann beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde geführt werden (Art. 47 Abs. 3 VStG). Vorliegend wird eine sowohl an die Beschwerdeführerin 1 wie auch an die Beschwerdeführerin 2 adressierte Sicherstellungsverfügung der ESTV vom 10. März 2010 angefochten. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereichten Beschwerde der Beschwerdeführerinnen zuständig. Soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheidung grundsätzlich – unter Vorbehalt von E. 3.2 hienach – in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 2.149).

1.3

1.3.1 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.4).

1.3.2 Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheidung im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.4

1.4.1 Gemäss Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP, SR 273) gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig eine Meinung darüber zu bilden, ob der zu erstellende Sachverhalt als wahr zu gelten hat (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 3.140).

Ob der Beweis im obigen Sinn als geleistet erachtet werden kann, ist alsdann eine Frage des Beweismasses. Bei demjenigen der *Glaubhaft-*

machung genügt der Eindruck, dass sich die Tatsachen so zugetragen haben wie behauptet, ohne auszuschliessen, dass sich die Verhältnisse anders gestalten (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 289). In Anwendung des (vorliegend relevanten) Beweismasses der Glaubhaftmachung gilt der Beweis als erbracht, wenn der Richter von der Wahrheit einer rechtserheblichen Tatsachenbehauptung zwar nicht völlig überzeugt ist, diese aber für überwiegend wahr hält, obwohl nicht alle Zweifel beseitigt sind. Für die Glaubhaftmachung reicht es demgegenüber nicht aus, wenn der Inhalt der Vorbringen zwar möglich ist, aber in Würdigung der gesamten Aspekte wesentliche überwiegende Umstände gegen die vorgebrachte Sachverhaltsdarstellung sprechen. Entscheidend ist mithin, ob die Gründe, die für die Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung sprechen, überwiegen oder nicht; dabei ist auf eine objektivierte Sichtweise abzustellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts E-4253/2006 vom 9. September 2009 E. 5.1; ISABELLE BERGER-STEINER, *Beweismass: Lehren des Privatrechts für das öffentliche Recht*, in: Achermann/Caroni/Epiney/Kälin/Nguyen/Uebersax [Hrsg.], *Jahrbuch für Migrationsrecht 2008/2009*, Bern 2009, S. 101 ff., S. 121 ff.).

Bei Beweislosigkeit greifen schliesslich die Regeln der objektiven Beweislastverteilung. Nach herrschender Lehre und Praxis wird im Schweizer Steuerrecht die (objektive) Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch den Fiskus und für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen durch das Steuersubjekt getragen. Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, publiziert in *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 75 S. 495 ff. E. 5.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149 ff.).

1.4.2 Vorliegend steht Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG im Raum, in welchem davon die Rede ist, dass der «Bezug als gefährdet erscheint» und damit das Beweismass auf ein Glaubhaftmachen festgesetzt wird. Der entsprechende Nachweis ist durch die ESTV zu erbringen; gelingt ihr dies nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit.

2.

2.1 Art. 36 Bst. b VwVG bestimmt, dass die Behörde ihre Verfügung durch Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt eröffnen kann gegen-

über einer Partei, die sich im Ausland aufhält und keinen erreichbaren Vertreter hat, wenn die Zustellung an ihren Aufenthaltsort unmöglich ist oder wenn die Partei entgegen Art. 11b Abs. 1 VwVG kein Zustelldomizil in der Schweiz bezeichnet hat. Die genannte Bestimmung sieht für die Publikation zwei (wohl alternative) Voraussetzungen vor, nämlich die Unmöglichkeit der Zustellung an den Aufenthaltsort der Partei in der Schweiz oder die fehlende Nennung eines Zustelldomizils in der Schweiz (vgl. FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachstehend: Praxiskommentar VwVG], N 16 zu Art. 36 VwVG). Nach Art. 11b Abs. 1 VwVG haben Parteien, die in einem Verfahren Begehren stellen, der Behörde ihren Wohnsitz oder Sitz anzugeben. Wenn Sie im Ausland wohnen, haben sie in der Schweiz ein Zustelldomizil zu bezeichnen, es sei denn, das Völkerrecht gestatte der Behörde, Mitteilungen im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen.

Art. 11b VwVG regelt das Zustelldomizil. Für die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden sind demgegenüber Art. 34 ff. VwVG massgebend. Der formale Vorgang der Zustellung an sich ist im VwVG nicht geregelt (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, Praxiskommentar VwVG, N 1 ad Art. 11b VwVG). Dabei ist der Vorgang der Zustellung lediglich Teilhandlung des Eröffnungsvorganges (vgl. JÜRGE STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 12). Die Zustellung bewirkt, dass die Verfügung oder der Entscheid in den Machtbereich des abwesenden Empfängers gelangt, diesem folglich die Möglichkeit eröffnet wird, vom Inhalt Kenntnis zu nehmen (vgl. STADELWIESER, a.a.O., S. 88; Entscheid der SRK vom 4. Mai 1999, publiziert in VPB 64.45 E. 2c, mit Hinweisen).

Erfolgte die Eröffnung einer Verfügung bei bekanntem Vertretungsverhältnis einzig an die vertretene Person anstatt an die bestellte Rechtsvertretung oder gesetzliche Vertretung, ist sie mangelhaft, denn die vertretene Partei darf in der Regel annehmen, dass die von ihm beauftragte, der Behörde bekannte Vertretung die Verfügung ebenfalls erhalten hat (UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N 12 ad Art. 38 VwVG).

Gemäss Art. 38 VwVG darf den Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Die angemessene Folge eines Eröffnungsfehlers lässt sich nicht in allgemeiner Weise umschreiben. Über diese ist im Einzelfall (und nach Vertrauensgrundsätzen) zu entscheiden.

Aufgrund einer Interessenabwägung ist die Folge zu wählen, die geeignet ist, die Partei vor Nachteilen zu schützen, die sie infolge des Mangels erleiden würde (UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N 6 f. zu Art. 38; BGE 122 I 97 E. 3a/aa, 111 V 149 E. 4c, 102 Ib 91 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2144/2006 vom 1. November 2007 E. 3.2, B-6713/2007 vom 18. Juli 2008 E. 2.2; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 364 ff. mit Hinweisen). Wenn die Partei aufgrund des Eröffnungsfehlers keinen Nachteil erlitten hat, bleibt der Eröffnungsfehler folgenlos (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3817/2008 vom 20. Juli 2010 E. 1.3.2; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N 7 zu Art. 38).

Schwer wiegende Eröffnungsfehler können die Nichtigkeit einer Verfügung nach sich ziehen, ansonsten diese bloss anfechtbar ist (UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N 3 ff. zu Art. 38; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 972 ff.; zur Nichtigkeit im Allgemeinen statt vieler: BGE 132 II 342 E. 2.1 mit Hinweisen). Die Eröffnung eines Entscheids an eine falsche Partei kann etwa die Nichtigkeit zur Folge haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3817/2008 vom 20. Juli 2010 E. 1.3.2; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N 3, 11 zu Art. 38).

2.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, die an die Privatadresse der Beschwerdeführerin 2 adressierte, die Beschwerdeführerin 1 betreffende Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 sei dieser nicht rechtswirksam zugestellt worden. Die ESTV hätte die X._____ LLC gemäss Art. 11b Abs. 1 VwVG vorab dazu einladen müssen, in der Schweiz ein Zustelldomizil zu bezeichnen. Es gehe zu weit, eine Schweizer Adresse der X._____ LLC in den privaten Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin 2 anzunehmen.

2.3 Was die Beschwerdeführerinnen aus den genannten Bestimmungen zu ihren Gunsten ableiten möchten, ist unklar, hat die damalige bevollmächtigte Vertreterin, d.h. die durch die Beschwerdeführerin 2 handelnde Q._____ AG, ... (hiernach: Q._____), die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010, welche die beiden Beschwerdeführerinnen betrifft, doch unbestrittenermassen erhalten. Die ESTV sandte diese Verfügung zwar an die Privatadresse von A._____ (anstatt an die Adresse der Q._____). Welchen Nachteil der Beschwerdeführerin 1 (bzw. die Beschwerdeführerin 2) dadurch erwachsen sein sollte, ist jedoch weder ersichtlich noch dargetan. Wenn sich die Beschwerdeführerinnen sinngemäss auf die Nichtigkeit der

Zustellung berufen, ist dieser Vorwurf deshalb nicht zu hören.

3.

3.1 Gemäss Art. 47 Abs. 1 VStG kann die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten, auch wenn sie weder rechtskräftig noch fällig sind, sicherstellen lassen, wenn der Bezug als gefährdet erscheint (Bst. a) oder der Zahlungspflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder Anstalten trifft, den Wohnsitz in der Schweiz aufzugeben oder sich im Handelsregister löschen zu lassen (Bst. b) oder der Zahlungspflichtige mit der Zahlung der Steuer in Verzug ist oder wiederholt in Verzug war (Bst. c).

Der Gefährdungstatbestand von Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG umfasst als Generalklausel alle Situationen – d.h. an sich auch die in Art. 47 Abs. 1 Bst. b und c VStG geregelten Sondertatbestände – in welchen der Bezug von Steuern, Zinsen und Kosten gefährdet erscheint (LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 21 zu Art. 47 VStG; URS KEHRLI, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, ASA 55 S. 241 ff. Ziff. 221, mit Hinweisen).

Es gehört zum Wesen der Sicherstellung, dass die sicherzustellenden Steuern oft weder rechtskräftig noch fällig sind (vgl. Wortlaut von Art. 47 Abs. 1 VStG), d.h. es müssen mutmasslich, also wahrscheinlich anfallende Steueransprüche vorliegen. Grundsätzlich können auch für erst in Zukunft entstehende Verrechnungssteuerforderungen Sicherheiten verlangt werden (vgl. auch Art. 9 VStV; LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 15 zu Art. 47 VStG; KEHRLI, a.a.O., Ziff. 213; *vgl. für das Mehrwertsteuerrecht*: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2004-087 vom 21. Juli 2004 E. 2a; *vgl. für die Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe*: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6119/2007 vom 19. November 2007 E. 2.1.4 mit Hinweisen).

3.1.1 Bezugsgefährdung liegt nach ständiger Rechtsprechung u.a. dann vor, wenn mutmasslich eine Steuerhinterziehung gemäss Art. 61 VStG oder ein Steuerbetrug nach Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) begangen wurde (Urteile des Bundesgerichts vom 6. März 1986, publiziert in ASA 55 S. 285 E. 2c, vom 26. März 1987, publiziert in ASA 56 S. 203 E. 4). Denn diesfalls haben die Täter konsequenterweise schuldhaft einen Sachverhalt geschaffen, mit welchem bereits die Feststellung des steuerlich relevanten Tatbestandes verunmöglicht

werden sollte. Aus dieser Steuervergünstigung ergibt sich, dass erst recht der Bezug der Steuer vereitelt werden sollte und mithin als gefährdet erscheint (LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 22 zu Art. 47 VStG). Aber auch wenn den Tatbeteiligten kein Verschulden nachgewiesen werden kann, die objektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung, z.B. durch Nichtdeklaration einer steuerbaren Leistung, jedoch erfüllt sind, dürfte in der Regel der Bezug der Steuer gefährdet sein; denn es geht hier um die Tatsache der Gefährdung und nicht darum, ob dieselbe besonders beabsichtigt war oder nicht (Entscheidungen SRK vom 25. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 922 E. 5b und vom 29. April 1999, publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.51 E. 4a.aa; vgl. auch LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 23 zu Art. 47 VStG).

Nach der Praxis der SRK, von der abzuweichen nicht angezeigt ist, rechtfertigte generell bereits eine objektive Gefährdung, z.B. auch beim mutmasslichen Vorliegen des objektiven Tatbestandes der Steuervergünstigung nach Art. 62 Abs. 1 Bst. a VStG eine Sicherstellung, auch ohne dass eine entsprechende Absicht besonders nachgewiesen werden musste. Gemäss dieser Praxis kann sich insbesondere die Gefährdung einer zukünftigen Steuer aus bestimmten Rechtsgeschäften oder infolge von überwiegenden Auslandsbeziehungen ergeben (Entscheidung der SRK vom 25. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 922 E. 5b). Das Bundesgericht hat ferner eine Bezugsgefährdung darin erblickt, dass eine Aktiengesellschaft Vorkehrungen traf, um ihr wertvollstes Aktivum zugunsten eines Aktionärs beiseite zu schaffen (Urteil des Bundesgerichts vom 12. März 1975, publiziert in ASA 45 S. 40 E. 3) oder dass eine Baugenossenschaft in der letzten von ihr eingereichten Bilanz einen negativen Vermögensstand auswies und die mithaftenden Organe in den letzten Jahren keine oder keine vollständigen Steuererklärungen eingereicht hatten und deshalb nach Ermessen veranlagt werden mussten (Urteil des Bundesgerichts vom 22. November 1978, publiziert in ASA 48 S. 278 E. 3).

Die SRK hielt in ihrer konstanten Praxis fest, dass eine weite Auslegung des Gefährdungstatbestandes grundsätzlich der Natur der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer entspreche. Demnach sei der Steuerpflichtige für eine vollständige, korrekte und fristgerechte Abrechnung der Steuer selbst verantwortlich. Würden sich Anhaltspunkte ergeben, dass sich ein Steuerpflichtiger möglicherweise nicht korrekt verhalten habe, müssten der ESTV die notwendigen Mittel zur

Verfügung stehen, damit gewährleistet werden könne, dass die korrekte und vollständige Steuererhebung sichergestellt bleibe (vgl. etwa Entscheid der SRK vom 29. April 1994, publiziert in VPB 64.51 E. 4a.aa; vgl. auch LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 27 zu Art. 47 VStG).

3.1.2 Gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG kann die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten, auch wenn sie weder rechtskräftig noch fällig sind, sicherstellen lassen, wenn der Zahlungspflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder Anstalten trifft, den Wohnsitz in der Schweiz aufzugeben oder sich im Handelsregister löschen zu lassen. In dieser Konstellation fehlt bzw. wird ein schweizerischer Wohnsitz des Zahlungspflichtigen fehlen, was ex lege eine Gefährdung der Forderung bedeutet (Entscheid der SRK vom 29. April 1999, publiziert in VPB 64.51 E. 4b/aa).

Der fehlende inländische Wohnsitz als Sicherstellungsgrund ist nicht nur für natürliche Personen anwendbar; auch juristische Personen mit statutarischem Sitz im Ausland können als Zahlungspflichtige mangels inländischem Domizil zur Leistung von Sicherheiten angehalten werden, u.a. dann wenn sie aufgrund ihrer im Inland ausgeübten Geschäftstätigkeit als Inländer im Sinne von Art. 9 Abs. 1 VStG gelten (KEHRLI, a.a.O., Ziff. 222, mit Verweis auf die Urteile des Bundesgerichts vom 20. Februar 1981, publiziert in ASA 50 S. 307 E. 2c, vom 3. März 1978, publiziert in ASA 49 S. 128 E. 4a).

3.2 Der Sicherstellungsverfügung kommt lediglich eine sichernde Funktion zu. Sie entfaltet keine präjudizierende Wirkung für die Beurteilung von Bestand und Umfang der Steuerforderung. Vielmehr bleibt die endgültige Klärung und der Entscheid bezüglich der tatsächlich geschuldeten Beträge dem ordentlichen Hauptverfahren in der Steuer Sache selbst vorbehalten.

Dementsprechend beschränkt sich die Überprüfungsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts als Rechtsmittelinstanz auf die gesetzlichen Voraussetzungen der Sicherstellungsverfügung (KURT AMMON, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, ASA 47 S. 433 ff., S. 440). Diese Voraussetzungen sind lediglich glaubhaft zu machen bzw. haben mutmasslich gegeben zu sein. Die Frage, ob das entsprechende Beweismass erreicht ist, muss anlässlich der Beweiswürdigung beantwortet werden (HANS REISER, Steuersicherung und schweizweite Arrestierung, Teil I, Steuerrevue 2010 S. 22 ff., 26. Zum

Beweismass der Glaubhaftmachung im öffentlichen Recht allgemein oben, E. 1.4 und betreffend das Arrestverfahren nach dem Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG, SR 281.1] WALTER A. STOFFEL, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG III, Basel/Genf/München 1998, N 3 ff. zu Art. 272).

Materiell beschränkt sich die Überprüfung einer Sicherstellungsverfügung somit auf eine prima facie-Würdigung (BGE 104 Ib 280 E. 9; anstatt vieler Urteil: des Bundesgerichts vom 20. Februar 1981, publiziert in ASA 50 S. 307 E. 2 und Entscheid der SRK vom 21. April 1995, publiziert in ASA 64 S. 648 E. 2). Demnach halten Sicherstellungsverfügungen der ESTV gestützt auf Art. 47 VStG einer materiellen Überprüfung stand, wenn die durch die ESTV sichergestellte Forderung wahrscheinlich besteht und nicht offensichtlich übersetzt ist (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 20. Februar 1981, publiziert in ASA 50 S. 307 E. 2; Entscheid der SRK vom 21. April 1995, publiziert in ASA 64 S. 648 E. 2; vgl. LEIBUNDGUT/HOCHREUTENER, a.a.O., N 16 und 45-46 zu Art. 47 VStG).

4.

4.1 Gegenstand der Verrechnungssteuer bilden namentlich Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen und Genussscheinen (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

4.2 Steuerbarer Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteilen ist gemäss Art. 20 VStV jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt. Darunter fallen namentlich Liquidationsüberschüsse.

4.2.1 Liquidation kann einerseits vorliegen, wenn eine Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG auf dem gesetzlich vorgesehenen Weg aufgelöst wird (vgl. dazu die Ausführungen bei MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Kom VStG, N 152 zu Art. 4; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.42 zu Art. 4). Die Verrechnungssteuerforderung auf dem Liquidationsüberschuss entsteht diesfalls nicht bereits bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes

bzw. zum Zeitpunkt des von General- oder Gesellschafterversammlung gefassten Auflösungsbeschlusses, sondern erst dann per Datum, auf den seine Verteilung ganz oder teilweise zahlbar gestellt wird (MICHAEL BEUSCH, in: Kom VStG, N 37 zu Art. 12).

4.2.2 Liquidation kann jedoch andererseits auch vorliegen, wenn eine Gesellschaft wirtschaftlich oder faktisch liquidiert wird. Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es genügt, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, publiziert in VPB 65.113 E. 2b/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008).

Als Beginn der faktischen Liquidation ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, a.a.O., E. 2c [«il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société»]).

Die Verrechnungssteuerforderung entsteht diesfalls im Zeitpunkt, in dem der zu verteilende Betrag zahlbar gestellt wird, bei fehlender entsprechender Festlegung mit dem Beschluss, einen bestimmten Betrag auszurichten, oder in Ermangelung eines solchen letztlich mit der Ausrichtung des Betrages selbst (BEUSCH, a.a.O., N 38 zu Art. 12). Fällig wird die Forderung 30 Tage nach ihrer Entstehung (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG); ab diesem Zeitpunkt ist auch ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG).

4.3

4.3.1 Gemäss Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG gelten als Inländer im Sinne von Art. 4 VStG auch juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen

Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und hier ihre Geschäftstätigkeit ausüben. Die Inländereigenschaft im Sinne dieser Bestimmung wird durch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz begründet. Mit diesem Ersatztatbestand hat der Gesetzgeber eine Umgehung der Ordnung von Art. 9 Abs. 1 erster Halbsatz VStG ausdrücklich geregelt (THOMAS JAUSSI/MARCO DUSS, in: Kom VStG, N 30 zu Art. 9 VStG; PFUND, a.a.O., N 1.13 zu Art. 9 VStG; vgl. auch Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 an die Bundesversammlung betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 958 ff, S. 975). Sofern die Voraussetzungen des inländischen Verwaltungssitzes (Ort der Leitung) und einer Geschäftstätigkeit im Inland kumulativ erfüllt sind, ist die Inländereigenschaft gegeben, ohne dass eine Steuerumgehung nachgewiesen werden muss (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Februar 1981, publiziert in ASA 50 S. 307 E. 2a; PFUND, a.a.O., N 1.13 zu Art. 9 VStG).

4.3.2 Nach der Praxis des Bundesgerichts zum Verbot der Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) wird auf den zivilrechtlichen Sitz einer juristischen Person dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich; es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (sog. Briefkastendomizil). Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u.a. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2009 vom 22. Dezember 2009 E. 2.1, 2P.6/2007 vom 22. Februar 2008 E. 2.2, publiziert in Der Steuerentscheid [StE] 2009 A.24.22 Nr. 6, vom 5. September 1985, publiziert in ASA 56 S. 85 E. 3, je mit Hinweisen).

An die eben genannte Praxis, die auf der Verwaltungssitz-Theorie beruht, knüpft Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz an. Es besteht aber ein wesentlicher Unterschied: Das VStG lässt den inländischen Verwaltungssitz (Ort der Leitung) nur dann die Inländereigenschaft begründen, wenn die juristische Person oder Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit im Inland (zusätzlich) eine Geschäftstätigkeit ausübt,

sei es am Ort der Leitung, sei es an einem anderen Ort des Inlandes. Inländer sind mit anderen Worten die juristischen Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutari-schen Sitz im Ausland haben, deren Innen- und Aussentätigkeit sich jedoch in der Schweiz abspielt (PFUND, a.a.O., N 1.15 zu Art. 9 VStG).

4.3.3 Wer die Gesellschaft leitet, ist nach formal-rechtlichen Kriterien zu bestimmen; es kommt auf die tatsächliche Leitung an. Indizien für den Ort der Leitung sind etwa: Der Wohnsitz der leitenden Personen; der Ort, wo die Bücher geführt, die Korrespondenzen erledigt und die laufenden Geschäftsakten aufbewahrt werden.

Die massgebliche Aktivität ist die Führung der laufenden Geschäfte und nicht die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, wenn sich deren Aufgabenbereich auf die Überwachung der eigentlichen Unter-nehmensleitung und das Fällen bestimmter Grundsatzentscheide be-schränkt (JAUSSI/DUSS, a.a.O., N 33 zu Art. 9 VStG mit Verweis auf PE-TER ATHANAS/STEPHAN WIDMER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmo-nisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 28 ff. zu Art. 28 StHG).

4.3.4 Die Art der im Inland ausgeübten Geschäftstätigkeit spielt keine Rolle; es kann irgendein Handels- oder Fabrikationsgeschäft sein, muss aber eine berufsmässige Ausübung einer organisierten wirt-schaftlichen Tätigkeit mit dem Ziel der Produktion oder des Austau-sches von Gütern oder von Dienstleistungen darstellen (PFUND, a.a.O., N 1.17 zu Art. 9 VStG; JAUSSI/DUSS, a.a.O., N 35 zu Art. 9 VStG). Es kommt nicht darauf an, ob die ganze Geschäftstätigkeit im Inland aus-geübt wird oder nur ein Teil, denn Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG spricht nicht von "der" oder "ihrer", sondern ausdrücklich von "einer" Geschäftstätigkeit (PFUND, a.a.O., N 1.17 zu Art. 9 VStG; JAUSSI/DUSS, a.a.O., N 35 zu Art. 9 VStG).

4.3.5 Unerheblich für die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 VStG ist die Rechtsform der juristischen Person oder der Handelsgesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit (wie z.B. Kollektiv- und Kommanditgesellschaf-ten, offene Handelsgesellschaften). Sie bestimmt sich infolge des sta-tutarischen Sitzes im Ausland nach dem betreffenden ausländischen Recht. Ob sich auch die Parteifähigkeit im Veranlagungs-, Einsprache- und Beschwerdeverfahren nach dem Recht des ausländischen Sitzes beurteilt, ist zweifelhaft. Die Frage dürfte eher zu verneinen sein, da ja

die Person oder Handelsgesellschaft als schweizerisches Steuersubjekt betrachtet und in Anspruch genommen wird (PFUND, a.a.O., N 1.16 und 1.18 zu Art. 9 VStG, mit Hinweisen; a.M. ALBERTO LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Diss. Zürich 2007, S. 29, der – entgegen dem klaren Gesetzestext, welcher auch Handelsgesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit als Inländer im Sinn von Art. 4 VStG nennt – die Ansicht vertritt, bei einer ausländischen Gesellschaftsform sei jeweils zu prüfen, ob sie den in Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG erwähnten Gesellschaftsformen gleichgestellt werden kann).

Dabei umfasst der verrechnungssteuerrechtliche Aktienbegriff gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG jede Art von Aktien im Sinne von Teilsommen eines gesellschaftsrechtlich bestimmten Grundkapitals; als "Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung" gelten Stammeinlagen (Quoten des Stammkapitals), nach denen sich die Anteile der Gesellschafter u.a. an Gewinn und Liquidationsergebnis berechnen (vgl. DUSS/VON AH, a.a.O., N 119 zu Art. 4 VStG).

4.4 Am Rande sei hier noch erwähnt, dass die gesetzliche Ordnung zur Folge haben kann, dass eine Person zwar als Inländerin im Sinne von Art. 9 VStG verrechnungssteuerpflichtig sein kann, aber die zu ihren Lasten erhobene Verrechnungssteuer mangels steuerrechtlicher Zugehörigkeit im Sinne von Art. 22 ff. VStG nicht zurückfordern kann. Das ist gewollt und nicht etwa stossend, wenn man bedenkt, dass die auf den ausgeschütteten Erträgen zu entrichtende Verrechnungssteuer nicht die Gesellschaft belastet, sondern auf die Ertragsempfänger zu überwälzen ist (vgl. Art. 14 VStG; PFUND, a.a.O., N 1.21 zu Art. 9 VStG).

5.

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer 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 VStG). Gemäss dem diese Verpflichtungen konkretisierenden Art. 21 VStV ist die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder nicht auf Grund der Jahres-

rechnung ausgerichtet werden (Interimssdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genuss scheinen, geldwerte Leistungen anderer Art), aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der ESTV zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Diese Einreichungs- bzw. Mitteilungspflichten gelten auch und selbst dann, wenn keine Dividenden oder andere steuerbare Leistungen ausgerichtet werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.1 und 3.2 und A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 3.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008).

6.

6.1 Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften die mit der Liquidation betrauten Personen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Diese Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 15 Abs. 2 VStG). Dabei gilt selbst eine faktische Liquidation einer Gesellschaft als Auflösung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 3.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

6.2 Zu den Personen, die mit der Liquidation betraut sind, gehören vorab die gesetzlichen oder statutarisch bestellten Organe, welche – mangels eines Generalversammlungsbeschlusses über die Auflösung – die bloss faktische Liquidation durchführen (BGE 115 Ib 274 E. 14c; zuletzt bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1). Der einzige Verwaltungsrat einer Gesellschaft ist Organ derselben und gilt damit im Falle einer faktischen Liquidation ohne Weiteres als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 3.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar

2010 E. 2.1; siehe weiter das Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1).

6.3 Die Inanspruchnahme eines nach Art. 15 VStG Mithaftenden setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige erfolglos zur Zahlung aufgefordert worden ist, da die ESTV nach pflichtgemäsem Ermessen entweder vom Steuerpflichtigen oder vom Mithaftenden je nur einen Teil oder der ganzen Betrag der Steuer fordern kann. Erst recht hängt die solidarische Haftung des Liquidators nicht von der rechtskräftigen Feststellung der Steuerforderung gegenüber dem Steuerpflichtigen ab (Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 922 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts vom 9. Oktober 1989, publiziert in ASA 58 S. 707 E. 5, je mit Hinweisen; PFUND, a.a.O., N 15 zu Art. 15 VStG). Der nach Art. 15 VStG Mithaftende kann im Übrigen wie der Steuerpflichtige selber zur Sicherstellung verpflichtet werden, spricht doch Art. 47 VStG nicht vom "Steuerpflichtigen", sondern vom "Zahlungspflichtigen". Die Mithaftenden können somit zur Sicherstellung der Steuerschuld angehalten werden (Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 922 E. 4A mit Hinweis auf die Urteile des Bundesgerichts vom 6. März 1986, publiziert in ASA 55 S. 285 E. 2d, vom 9. Oktober 1989, publiziert in ASA 58 S. 707 E. 5; PFUND, a.a.O., N 23.3 zu Art. 15 VstG; KEHRLI, a.a.O., Ziff. 231 und 23; vgl. auch THOMAS MEISTER, in: Kom VStG, N 24 und 44 zu Art. 15 VStG).

6.4 Die Mithaftung für Steuern, Zinsen und Kosten ist in zweifacher Hinsicht betragsmässig begrenzt: nämlich bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses einerseits (Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG; E. 6.4.1 hiernach) und bis zum Betrag der Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Geschäftsführung der Liquidatoren entstehen, geltend gemacht oder fällig werden andererseits (Art. 15 Abs. 2 VStG; E. 6.4.2 hiernach).

6.4.1 Die Haftung des Liquidators ist begrenzt auf das Liquidationsergebnis, das heisst auf das Vermögen, das der Gesellschaft nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt und worüber die Liquidatoren die Herrschaft ausüben. Die Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft ist zwar nicht als Ertrag steuerbar; der entsprechende Betrag bildet aber Bestandteil des die Haftungssumme begrenzenden Liquidationsergebnisses (PFUND, a.a.O., N 7 zu Art. 15 VStG). Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses sind die Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen (Ur-

teil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., publiziert in ASA 47 S. 541 ff. E. 9; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 3.5).

6.4.2 Die Haftung bezieht sich nur auf Forderungen, die während der Geschäftsführung der in Art. 15 Abs. 1 VStG genannten Personen entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Es soll nicht jemand belangt werden können, der nicht in der Lage war, über das Vermögen der in Auflösung begriffenen Person rechtlich oder tatsächlich zu verfügen, die Geschäfte dieser Person zu führen. Wird der Liquidator abberufen, so haftet er bloss für die Forderungen, welche vor seiner Abberufung entstanden, geltend gemacht oder fällig geworden sind. Es genügt, dass einer der drei Tatbestände erfüllt ist; die Aufzählung ist jedoch abschliessend (PFUND, a.a.O., N 18 zu Art. 15 VStG). Der Liquidator haftet selbst wenn der Steueranspruch ohne seinen Willen oder gegen seinen Willen durch Handlungen anderer Organe begründet worden ist. Mit seinem Amtsantritt muss der Liquidator alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung der Steueranspruchs vorkehren, um sich gegebenenfalls exkulpieren zu können (vgl. dazu sogleich E. 6.4.3 hiernach) (MEISTER, a.a.O., N 21 zu Art. 15 VStG).

6.4.3 Ein nach Art. 15 VStG Mithaftendender kann grundsätzlich nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, welchen er an Stelle der Gesellschaft bezahlen soll, anfechten. Allerdings entfällt die Mithaftung, wenn der ins Recht gefassten Person der Nachweis gelingt, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (Art. 15 Abs. 2 VStG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre sind an den Exkulpationsbeweis jedoch strenge Anforderungen zu stellen (Urteile des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., publiziert in ASA 47 S. 541 E. 11 und vom 19. Dezember 1980 i.S. X., publiziert in ASA 50 S. 435 ff. E. 2b/bb; MEISTER, a.a.O., N 26 zu Art. 15 VStG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A- 2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010).

7.

7.1 Im vorliegenden Fall ist in einem ersten Schritt die durch Verarrestierung erfolgte Sicherstellung im Betrag von Fr. 33'081'218.-- gegenüber der X._____ LLC für von ihr mutmasslich geschuldeten Verrechnungssteuern von Fr. 25'446'776.--, zuzüglich Zinsen und Kosten, zu beurteilen. Zu klären ist:

- aufgrund einer prima facie-Würdigung die Frage, ob die X._____ LLC Inländerin im Sinne von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG ist und bei Ausrichten von der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistungen subjektiv steuerpflichtig sein kann (E. 8.1);
- ebenfalls aufgrund einer prima facie-Würdigung der mutmassliche Bestand und die mutmassliche Höhe der Verrechnungssteuerschuld (E. 8.2); sowie
- das Vorliegen eines Sicherstellungsgrundes nach Art. 47 VStG und der Betrag, für welchen gegebenenfalls Sicherheiten zu leisten sind (E. 8.3).

7.2 Ist dies zu bejahen, ist sodann in einem zweiten Schritt die durch Verarrestierung erfolgte Sicherstellung im Betrag von Fr. 33'081'218.-- gegenüber A._____ als solidarisch Mithaftende für von der X._____ LLC mutmasslich geschuldeten Verrechnungssteuern von Fr. 25'446'776.--, zuzüglich Zinsen und Kosten, zu beurteilen. Zu klären ist hier:

- aufgrund einer prima facie-Würdigung, die Frage, ob die ins Recht gefasste Person, also A._____, tatsächlich mit der Liquidation betraut war (E. 9.1);
- ebenfalls aufgrund einer prima facie-Würdigung der Betrag der Mithaftung (E. 9.2);
- auch aufgrund einer prima facie-Würdigung das Vorliegen von Exkulpationsgründen (E. 9.3); und schliesslich
- das Vorliegen eines Sicherstellungsgrundes nach Art. 47 VStG sowie der Betrag für welchen gegebenenfalls Sicherheiten zu leisten sind (E. 9.4).

8.

8.1

8.1.1 Im vorliegenden Fall erwog die Vorinstanz, die Gesellschaft habe ihr statutarisches Domizil in den USA. Als Organe der X._____ LLC seien A._____, ..., und B._____, ..., in der "Corporations Registration" eingetragen. Beim Kauf der GHG Units habe A._____ die X._____ als "Member of the Board" vertreten. Mit Schreiben vom 6. Januar 2010 habe die Q._____, ebenfalls vertreten durch A._____, zu Händen des Schweizerischen Treuhänderverbandes den Ablauf der Gesamttransaktion beschrieben. A._____ sei somit in jeder Beziehung seitens der X._____ LLC wie auch der als Dienstleisterin im gleichen Geschäft eingeschalteten Q._____ die Schlüsselperson gewesen. Entsprechend habe sie die tatsächliche Leitung der X._____ LLC innegehabt. Da zumindest der Kauf der in Rede stehenden GHG Units in der Schweiz erfolgt sei, sei auch die Geschäftstätigkeit der X._____ LLC in der Schweiz als Voraussetzung für die Unterwerfung der Gesellschaft als Inländerin unter die Verrechnungssteuerpflicht gegeben.

8.1.2

8.1.2.1 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, die X._____ LLC könne als Personenvereinigung mit selbständiger Rechtspersönlichkeit nicht als juristische Person behandelt werden. Solange diese in den USA nicht vom Optionsrecht der Besteuerung als "Corporation" Gebrauch mache, bleibe sie als Personengesellschaft steuerlich transparent und die Besteuerung erfolge somit auf Stufe der Anteilsinhaber. Die ESTV stelle in ihrer Praxis nämlich auf den Steuerstatus der LLC in den USA ab: Wenn eine schweizerische Kapitalgesellschaft Dividenden an eine LLC ausrichte und sich die Frage der Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss dem Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA, SR 0.672.933.61) stelle, so behandle die ESTV eine solche Gesellschaft hinsichtlich der Entlastung von der Verrechnungssteuer gemäss dem US-amerikanischen Steuerstatus. Aus diesem Grunde erfülle die Beschwerdeführerin 1 den Subjektbegriff von Art. 9 Abs. 1 zweiter Satz VStG nicht und es dürfe von ihr keine Verrechnungssteuer verlangt werden.

8.1.2.2 Die Beschwerdeführerinnen bringen weiter vor, die X._____ LLC sei keine Inländerin im Sinne von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz

VStG, da sie nicht tatsächlich im Inland geleitet werde und auch keine Geschäftstätigkeit im Inland ausübe. Der Kauf der Emissionsrechte (GHG Units) sei nicht – wie von der ESTV behauptet – über die schweizerische Emissionsbörse abgewickelt worden, sondern über das dänische Handelsregister. Es könne auch nicht einzig deshalb davon ausgegangen werden, dass die genannten Rechte in der Schweiz gekauft worden seien, weil der Vertrag zwischen der ... und der X._____ LLC betreffend die GHG Units von A._____ in der Schweiz unterzeichnet worden sei. Die Beschwerdeführerin 1 verfüge in ... auch nicht über eine Geschäftsadresse. Weiter sei nicht rechtserheblich, dass die Beschwerdeführerin 2 als Organ der X._____ LLC in den USA registriert sei. Auf den Wohnsitz einer Verwaltungsrätin oder Direktorin komme es nämlich nicht an. A._____ sei nur treuhänderisch tätig gewesen, was durch den Mandatsvertrag vom 23. Juni 2008 sowie die treuhänderische Bestätigung vom 12. Juni 2008 belegt sei. Sie sei auch keine Schlüsselfigur gewesen. Um eine Transaktion wie die vorliegende zu realisieren, seien erhebliche Fachkenntnisse erforderlich und ein ausgeprägtes Beziehungsfeld notwendig, worüber die Beschwerdeführerin 2 nicht verfüge. Vielmehr stehe der tschechische Geschäftsmann Marek Pleyer hinter der X._____ LLC und das Geschäft sei für die Beschwerdeführerin 1 von den Herren R. Bilas und N. Havelec ausgehandelt worden. Wenn die ESTV in anderen Fällen regelmässig den Auslandbezug verneine, falls ein "Nominee Director" im Ausland formell bzw. treuhänderisch ein Geschäft realisiere, so müsse hier, d.h. im umgekehrten Fall, dasselbe gelten.

Die Beschwerdeführerinnen machen des Weiteren geltend, es fehle jeglicher Aussenauftritt der X._____ LLC in der Schweiz. Diese verfüge über keine Räumlichkeiten, keine virtuelle Plattform (Internetauftritt) und keine Kunden in der Schweiz. Sie besitze einzig ein Bankkonto in der Schweiz. Sie übe deshalb in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit aus.

8.1.3

8.1.3.1 Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 10. Juni 2010 betreffend ausführt, ist die Rechtsform der juristischen Person oder der Handelsgesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit unerheblich (vgl. auch E. 4.3.5 hievor). Erfüllt eine Gesellschaft die Voraussetzungen von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG, so ist sie einer juristischen Person gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG gleichgestellt. Der Umstand, dass hinsichtlich der Entlastung von der Verrechnungssteuer die ESTV auf den

Steuerstatus der LLC in den USA abstellt, spielt mit Bezug auf die Erhebung der Verrechnungssteuer keine Rolle. Die angerufene Praxis der ESTV ist daher für die Begriffsbestimmung des Inländers gemäss Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG nicht massgebend.

8.1.3.2 Die Gesellschaft hat ihren statuarischen Sitz in den USA. Als Organe sind A._____, ..., und B._____, ..., in der "Corporations Registration" eingetragen. Beim Kauf der GHG Units vertrat die Beschwerdeführerin 2 die X._____ als "Member of the Board". Sie unterschrieb den Vertrag in der Schweiz. Mit Schreiben vom 6. Januar 2010 hat die Q._____, ebenfalls vertreten durch A._____, zu Händen des Schweizerischen Treuhänderverbandes den Ablauf der Gesamttransaktion beschrieben. A._____ und B._____ unterschrieben weiter das Formular A "Declaration of identity of the beneficial owner" für die Gesellschaft. Sowohl der Mandatsvertrag ("Mandate Agreement") vom 23. Juni 2008 wie die treuhänderische Bestätigung ("Fiduciary Confirmation") vom 12. Juni 2008 wurden in ... unterzeichnet. Auch das "Agreement on Assignment of Rights and Obligations (sale of business)" vom 15. Dezember 2009 und die Vollmacht ("General Power of Attorney") der X._____ LLC zugunsten von X._____ Group (Europe) AG vom selben Tag wurden von A._____ und B._____ für die X._____ LLC in ... unterzeichnet. Schliesslich haben mit Schreiben vom 29. März 2010 A._____ und B._____ die Meldestelle für Geldwäscherei in Bern über die Ereignisse in der ... betreffend den Handel mit den GHG Units und die X._____ LLC informiert und darin bestätigt, dass "die X._____ Group LLC keine objektive und rechtliche Grundlage [hatte], die vertragliche Nachzahlung von EUR 15 Millionen zu leisten".

Aufgrund einer prima facie-Würdigung (E. 1.4, 3.2 und 7.1 hievor) ist die Inländereigenschaft der X._____ LLC im Sinne von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG begründet. Der statutarische Sitz der Gesellschaft entspricht in keiner Weise den wirklichen Verhältnissen und erscheint als künstlich geschaffen (sog. Briefkastendomizil) (vgl. E. 4.3.2), denn alle die Beschwerdeführerin 1 betreffenden, dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Dokumente sind in der Schweiz durch in der Schweiz wohnhafte Personen unterschrieben. Es besteht kein Bezug zum Sitz im Staat ... (USA). Auch die von der ESTV geltend gemachte Geschäftstätigkeit ist zu bejahen, denn die Gesellschaft ging ihrer Geschäftstätigkeit hauptsächlich in der Schweiz nach. Hier unterschrieb sie sämtliche vorliegende Verträge, und alle ersichtli-

chen Transaktionen und (Markt-)Auftritte fanden im Inland statt. Als einziger im Ausland lokalisierbarer Anhaltspunkt erscheint die Abwicklung des Handels der GHG Units über das dänische Handelsregister nicht genügend, um in einer prima facie-Würdigung schwerer ins Gewicht zu fallen als die die Schweiz betreffenden Auftritte.

8.2

8.2.1 Die ESTV erwog in ihrer Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010, die X. _____ LLC habe aufgrund ihres Handels mit den AAUs Units einen Gewinn von EUR 46'906'500.-- erzielt. Aufgrund ihres Auflösungsbeschlusses vom 29. Dezember 2009 sei sie gemäss des US-amerikanischen "Corporations Registration" aufgelöst worden. Angesichts der Auflösung, sei eine Liquidationsrechnung anzustellen. Der Liquidationsüberschuss unterliege ohne Weiteres der Verrechnungssteuer, welcher dem oben genannten Gewinn entspreche. Daraus ergebe sich eine Verrechnungssteuerschuld von Fr. 25'446'776.--, welche am 30. Januar 2010 (30 Tage nach dem Liquidationsdatum vom 31. Dezember 2009) fällig geworden sei (Art. 12 Abs. 1 und Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Es stellten sich deshalb Fragen des Verzugszinses und der Liquidatorenhaftung.

8.2.2 Die Beschwerdeführerinnen wenden nichts gegen diese Berechnung des Verrechnungssteuerbetrages wie auch jenen des mutmasslichen Verzugszinses und der mutmasslichen Kosten (vgl. Sachverhalt A.b und D) ein. Sie machen einzig geltend, die Steuerforderung sei "offensichtlich übersetzt". Aufgrund der zurückhaltenden Prüfung des Bundesverwaltungsgerichts in einem Sicherstellungsverfahren erscheint die Verrechnungssteuerforderung der ESTV gerechtfertigt. Die von der ESTV gemachten Angaben betreffend Kauf- und Verkaufspreis werden von den Beschwerdeführerinnen in ihrer Beschwerde vom 21. April 2010 bestätigt. Auch gegen die Berechnung des Verrechnungssteuerbetrages auf dem Liquidationsergebnis sowie der Zinsen und Kosten erheben sie keinen Einwand. Sie bestreiten auch nicht, dass die X. _____ LLC aufgelöst wurde und somit eine Liquidationsrechnung anzustellen ist. Zusammenfassend ist somit der von der ESTV geltend gemachte Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 25'446'776.-- zu bestätigen.

8.3

8.3.1 Die Vorinstanz erwog, die X. _____ LLC habe es entgegen der gesetzlichen Vorschriften (Art. 38 Abs. 2 VStG) unterlassen, der ESTV

bei Fälligkeit der Steuer die vorgeschriebenen Abrechnungen einzureichen und die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 25'446'776.-- zu entrichten. Damit habe sie mutmasslich zumindest den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 61 Bst. a VStG erfüllt, was als Gefährdung des Bezugs der geschuldeten Verrechnungssteuer gälte. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft ausser den zu verarrestierenden bzw. verarrestierten Vermögenswerten in der Schweiz kaum Aktiven haben dürfte. Entsprechend sei die Gefahr gross, dass diese Vermögenswerte bei Fehlen von Sicherheitsmassnahmen ins Ausland transferiert würden, um dadurch der Besteuerung zu entgehen. Dies umso mehr als die Gesellschaft ihren Sitz im Ausland habe und aufgelöst worden sei.

8.3.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, es liege kein Sicherstellungsgrund, weder aufgrund von Bst. a noch gemäss Bst. b von Art. 47 Abs. 1 VStG, vor. Da ausser einer Bankverbindung in der Schweiz Anknüpfungspunkte im Inland fehlten, habe die X._____ LLC überhaupt keine Veranlassung gehabt, sich bei der ESTV zu melden, um Verrechnungssteuerpflichten zu erfüllen. Solche Pflichten seien nicht erkennbar (gewesen). Damit fehle es aber offensichtlich an einem strafrelevanten Verschulden und die Sicherstellungsverfügung entbehre einer Rechtsgrundlage. Die Beschwerdeführerinnen bringen des Weiteren vor, der Sicherstellungsgrund gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG sei nicht (mehr) erfüllt, da die X._____ LLC per Ende 2009 von der X._____ Group (Europe) AG übernommen worden sei und Letztere deren Rechtsnachfolgerin sei. Betreffend die X._____ Group (Europe) AG als Rechtsnachfolgerin sei der Sicherstellungsgrund von Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG aber nicht erfüllt, da diese erst im September 2009 gegründet worden sei, womit sie noch keine nennenswerte steuerliche Deklarationspflichten träfen. Die Beschwerdeführerinnen sind im Übrigen der Ansicht, der Tatbestand von Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG sei nur auf natürliche Personen anwendbar.

8.3.3

8.3.3.1 Die X._____ LLC hat ihren Sitz im Ausland. Damit ist der Sicherstellungsgrund gemäss Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG erfüllt. Wie gesehen ist dieser Sicherstellungsgrund entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen auch auf juristische Personen anwendbar (vgl. E. 3.1.2 hievor). Dieser Sicherstellungsgrund ist im Übrigen auch anwendbar, wenn die Gesellschaft wie hier aufgrund ihrer im Inland ausgeübten Geschäftstätigkeit als Inländer im Sinne von Art. 9 Abs. 1

VStG gilt (vgl. E. 3.1.2 hiervor). Was die Beschwerdeführerinnen dagegen vorbringen, dringt nicht durch: Das ins Recht gelegte "Agreement on Assignment of Rights and Obligations (sale of business)" weist wohl eher auf einen Verkauf als auf eine Rechtsnachfolge der X._____ LLC durch die X._____ Group (Europe) AG hin. Im Falle einer (Gesamt-) Rechtsnachfolge (oder Universalsukzession) wäre nämlich die X._____ LLC untergegangen und hätte sie im "Corporations Register" gelöscht werden müssen, was nicht der Fall zu sein scheint (vgl. den im Internet abrufbaren Auszug aus dem "Corporations Registration" betreffend die X._____ LLC <http://...>, letztmals am besucht am 14. September 2010). Auch die von den Beschwerdeführerinnen ins Recht gelegte Bestätigung vom 19. April 2010 des "Registered Agent" spricht dafür, dass die X._____ LLC weiterhin besteht. Da es sich vorliegend wohl eher um eine Einzelrechtsnachfolge handelt, bleibt die X._____ LLC bestehen und ist sie weiterhin Subjekt der Verrechnungssteuer.

8.3.3.2 Des Weiteren ist vorliegend ohnehin auch der Sicherstellungsgrund nach Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt, wie die ESTV dies in der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 zu Recht geltend machte. Die Gesellschaft hat sich unbestrittenermassen nie bei der ESTV gemeldet, um ihre Verrechnungssteuerpflichten zu erfüllen. Sie hat damit ihre mutmasslichen Verpflichtungen verletzt, was mutmasslich den objektiven Tatbestand der Gefährdung nach Art. 62 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt. Eine entsprechende Absicht oder ein Verschulden muss – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen – nicht nachgewiesen werden, damit eine Sicherstellung gerechtfertigt ist (vgl. E. 3.1.1 hievor). Die Gefährdung der Verrechnungssteuer, der (zukünftigen) Zinsen und Kosten ergibt sich ferner auch aus dem Umstand, dass die Gesellschaft ausser den verarrestierten Vermögenswerten in der Schweiz kaum über Aktiven verfügen dürfte und es ihr somit leicht möglich ist, diese u.U. zugunsten von Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen beiseite zu schaffen. Aufgrund der weiten Auslegung des Gefährdungstatbestandes (vgl. E. 3.1.1) ergeben sich somit genügend Anhaltspunkte, welche die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 in Bezug auf die X._____ LLC rechtfertigen.

8.4 Aufgrund des Gesagten ist die gegen die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 gerichtete Beschwerde in Bezug auf die X._____ LLC abzuweisen und die angefochtene Sicherstellung be-

treffend die Beschwerdeführerin 1 und die Verarrestierung deren Vermögenswerte zu bestätigen.

9.

9.1

9.1.1 Die ESTV erwog in ihrer Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010, A._____ sei nicht nur registriertes Organ der X._____ LLC gewesen, sie habe auch die Transaktionen als Schlüsselfigur in Vertretung der Gesellschaft mitgetragen. Damit stehe sie als Liquidatorin der X._____ LLC fest und schulde solidarisch mit dieser.

9.1.2 Die Beschwerdeführerinnen bestreiten nicht, dass die Beschwerdeführerin 2 mit der Liquidation betraut war. Aufgrund der Akten ergibt sich auch kein Anhaltspunkt, daran zu zweifeln: Die Gesellschaft wurde per Ende 2009 aufgelöst. Die ESTV hat damit den Beginn der Liquidation zu Recht auf dieses Datum festgelegt (vgl. E. 4.2.2 hiervor). A._____ war Liquidatorin, denn sie war und ist nicht nur im "Corporations Registration" eingetragen, sondern sie hat alle vorliegenden Dokumente für die Gesellschaft (mit)unterzeichnet. Aufgrund von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haftet sie als Liquidatorin somit grundsätzlich mit der Gesellschaft solidarisch.

9.2 Die ESTV hielt dafür, als Liquidatorin hafte A._____ solidarisch mit der X._____ LLC für den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 25'446'776.--. Nach Berechnung des Verzugszinses und der Kosten (vgl. Sachverhalt D) erwog sie, es ergebe sich somit ein Sicherungsbedarf für einen Totalbetrag von Fr. 33'081'218.--, welcher sicherzustellen sei. Eine Begründung, weshalb A._____ auch für die weder entstandenen, noch geltend gemachten (und noch weniger fällig gewordenen) Verzugszinsen für die nächsten sechs Jahre und die Betriebskosten mithafte, bleibt die ESTV jedoch schuldig. Eine solche ist denn selbst aufgrund einer prima facie-Würdigung nicht erkennbar: Wie gesehen (vgl. E. 6.4.2) ist die Mithaftung der Liquidatorin auf diejenigen Forderungen beschränkt, die während ihrer Geschäftsführung entstanden, geltend gemacht oder fällig geworden sind. Dies ist aber – im Gegensatz zur Verrechnungssteuerforderung im Betrag von Fr. 25'446'776.--, die aufgrund der gesamten Umstände für die vorliegend im Rahmen einer prima facie-Würdigung als hinreichend wahr-

scheinlich erscheint (vgl. E. 8.2.2 hiervor) und welche die ESTV mit Schreiben vom 19. März 2010 geltend machte (vgl. Sachverhalt F) – nicht der Fall, was die erst zukünftigen Verzugszinsen und Betreuungskosten betrifft. Diesbezüglich ist die Beschwerde deshalb gutzuheissen. Der von A._____ sicher zu stellende Betrag wird neu auf den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 25'446'776.--, zuzüglich Verzugszins für sieben Monate, d.h. für die Zeit von Ende Januar bis Ende August 2010, ausmachend Fr. 742'197.--, was einen Totalbetrag von Fr. 26'188'973.-- ergibt, festgelegt. In diesem Umfang ist die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 der ESTV betreffend A._____ zu bestätigen.

9.3

9.3.1 Die ESTV war der Ansicht, die Beschwerdeführerin 2 habe offensichtlich nichts zur Feststellung oder Entrichtung der erwähnten Verrechnungssteuer unternommen. Sie gehöre im Übrigen zum Kreis der besonders fachkundigen Personen, da sie für eine erhebliche Anzahl von Gesellschaften zeichnungsberechtigt sei.

9.3.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, A._____ könne keine mangelnde Sorgfalt vorgeworfen werden. Da keine Verrechnungssteuerforderung bestehe, habe sie auch keinen Anlass gehabt, sich bei der ESTV zu melden. Zudem werde sie den Nachweis leisten können, alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan zu haben.

9.3.3 Wegen des die Verrechnungssteuer beherrschenden Selbstveranlagungsprinzips (vgl. E. 5) war die X._____ LLC – aufgrund einer prima facie-Würdigung – verpflichtet, ihre Verrechnungssteuerpflichten spontan und ohne vorhergehende Aufforderung der ESTV, wie dies die Beschwerdeführerinnen in ihrer Beschwerdeschrift fordern, zu erfüllen. Sie hat dies jedoch nicht getan. Auch wenn keine Verrechnungssteuerforderung bestünde, hätte sie ihre Einreichungs- bzw. Mitwirkungspflichten erfüllen müssen. Dies hat sie jedoch unterlassen. A._____ hat als Organ der Gesellschaft, entgegen ihren Behauptungen, nichts zur Feststellung oder Entrichtung der Verrechnungssteuer unternommen. Den entsprechenden Nachweis hat sie im vorliegenden Verfahren jedenfalls nicht erbracht.

9.4

9.4.1 Die ESTV erwog, nach Art. 47 Abs. 1 Bst. a sowie Bst. b VStG habe sie für die geschuldete Verrechnungssteuer samt Verzugszins

und Kosten Sicherheiten zu verlangen. Als solidarisch mit der Gesellschaft haftende Person betreffe dies auch A._____, da für sie gemäss Art. 15 Abs. 3 VStG dieselben Pflichten gälten wie für die steuerpflichtige X._____ LLC.

9.4.2 Die Beschwerdeführerinnen wenden ein, die Sicherstellungsverfügung gegenüber A._____ sei ungültig, weil sie die Voraussetzungen von Art. 47 Abs. 1 VStG nicht erfülle. Sie sind der Meinung, die Solidarhaftung von Art. 15 Abs. 3 VStG beziehe sich nur auf das Hauptverfahren und nicht auf das Sicherstellungsverfahren. Selbst wenn bei der X._____ LLC Sicherstellungsgründe vorlägen, würden diese nicht akzessorisch für die Beschwerdeführerin 2 gelten. Anders zu entscheiden hiesse, dass es gar nicht für Hauptschuldner und Solidarschuldner je eine eigene Sicherstellungsverfügung bräuchte. Vorliegend fehle es aber an einem Sicherstellungstatbestand betreffend die Beschwerdeführerin 2: Diese habe Wohnsitz in der Schweiz und keine Anstalten getroffen, diesen aufzugeben. Somit habe sie den Sicherstellungstatbestand von Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG nicht verwirklicht. Sie habe auch den Steuerbezug nicht gefährdet, denn sie habe ihre persönliche Steuererklärung eingereicht und ihre Steuern bezahlt. Es fehle somit auch am Sicherstellungstatbestand des Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG. Weiter wird vorgebracht, der von der Beschwerdeführerin 2 verlangte Betrag von rund Fr. 33 Millionen an Sicherstellung sei offensichtlich übersetzt im Vergleich zu ihren finanziellen Möglichkeiten. Die ESTV würde im Sicherstellungsverfahren besser gestellt als wenn sie eine Steuerforderung auf dem ordentlichen Weg der Zwangsvollstreckung durchsetzen müsste. Das sei willkürlich und verdiene keinen Rechtsschutz. Aufgrund des Reinvermögens der Beschwerdeführerin 2 sei der sicher zu stellende Betrag auf maximal Fr. 200'000.-- zu limitieren. Schliesslich sind die Beschwerdeführerinnen der Ansicht, die angefochtene Sicherstellungsverfügung sei ein unzulässiger Sucharrest. Diese sei nicht genügend konkretisiert, denn die ESTV verfüge über keine Anhaltspunkte, dass und über welche Vermögenswerte die Beschwerdeführerin 2 bei der Bank Z._____ Ltd. in ... verfüge. Die angefochtene Sicherstellungsverfügung sei diesbezüglich rechtsmissbräuchlich und deshalb nicht zu schützen.

9.4.3

9.4.3.1 Wie oben erwähnt, kann der Mithaftende wie der Steuerpflichtige selber zur Sicherstellung verpflichtet werden. Vorliegend kann

somit A._____ grundsätzlich zur Sicherstellung der Steuerschuld der X._____ LLC angehalten werden (vgl. E. 6.4.3).

9.4.3.2 Die Bestimmung von Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG setzt voraus, dass der "Zahlungspflichtige" keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder Anstalten trifft, diesen aufzugeben oder sich im Handelsregister zu löschen. Wird vom Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG Sicherstellung verlangt, so muss somit eine dieser Voraussetzungen beim Mithaftenden selber erfüllt und nicht bloss bei der steuerpflichtigen Gesellschaft gegeben sein. Dies ist jedoch in casu unbestrittenermassen nicht der Fall. Auf Art. 47 Abs. 1 Bst. b VStG kann somit die Sicherstellungsverfügung in Bezug auf A._____ nicht abgestützt werden (vgl. Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 922 E. 5a).

9.4.3.3 Nach dem im Rahmen des vorliegenden Sicherstellungsverfahrens unterstellten Sachverhalts, ist die durch die ESTV glaubhaft gemachte Verrechnungssteuerschuld gefährdet. Die Gesellschaft hat sich unbestrittenermassen nie bei der ESTV gemeldet, um ihre Verrechnungssteuerpflichten zu erfüllen. Sie hat damit ihre Verpflichtungen verletzt, was mutmasslich den objektiven Tatbestand der Gefährdung nach Art. 62 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt. Weiter ergibt sich die Gefährdung aus dem Umstand, dass die Gesellschaft ausser den u.U. verarrestierten Vermögenswerten in der Schweiz kaum über Aktiven verfügen dürfte und es ihr somit leicht möglich ist, diese zugunsten von Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen beiseite zu schaffen (vgl. E. 8.3.3.2). Dieses Verhalten der Gesellschaft muss der Beschwerdeführerin 2 als Organ zum Vorwurf gemacht werden. Diese Gefährdung des Steuerbezugs bei der steuerpflichtigen Gesellschaft rechtfertigt ohne weiteres den Erlass einer Sicherstellungsverfügung beim nach Art. 15 VStG mithaftenden Liquidator, weshalb sich auch der Einwand der Beschwerdeführerinnen, A._____ habe keine Anstalten getroffen, ihren Wohnsitz im Inland aufzugeben und der Steuerbezug sei bei ihr nicht gefährdet, als nicht stichhaltig erweist. Die ESTV wird im vorliegenden Verfahren auch nicht besser gestellt als wenn sie die Steuerforderung auf dem ordentlichen Weg der Zwangsvollstreckung durchsetzen müsste: In beiden Verfahren ist die Mithaftung der Liquidatorin nämlich wie oben ausführlich dargelegt, begrenzt (vgl. E. 6.4 bis 6.4.3). Von Willkür kann demnach keine Rede sein. Es mag sein, dass das Reinvermögen der Beschwerdeführerin 2 wesentlich tiefer ist, als die in der Sicherstellungsverfügung von ihr verlangten

Beträge. Das liegt daran, dass die Mithaftung der Liquidatorin sich gemäss der gesetzlichen Regelung aufgrund des Liquidationsergebnisses der Gesellschaft (vgl. Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG) bestimmt und nicht auf das persönliche Vermögen der mithaftenden Person abgestellt wird. Der Eventualantrag der Beschwerdeführerinnen, die Solidarhaftung von A._____ sei aufgrund ihres persönlichen Reinvermögens auf maximal Fr. 200'000.-- zu limitieren, kann deshalb nicht gehört werden.

Schliesslich kann auch nicht von einem verpönten Sucharrest die Rede sein: Aus den Akten geht hervor, dass die X._____ LLC über eine Bankverbindung bei der Bank Z._____ Ltd. in ... verfügt. Dabei ist "JL" – Kürzel, welches wohl für A._____ steht – als mit "Signing" bezeichnet. Es kann somit sein, dass die entsprechenden bei der genannten Bank u.U. vorhandenen Vermögenswerte zivilrechtlich A._____ gehören, Letztere diese aber treuhänderisch für die X._____ LLC hält. Ein Begehren auf Verarrestierung "aller Guthaben und Beträge" genügt im Übrigen den Anforderungen der Bezeichnungspflicht (vgl. schon BGE 100 III 25). Die Verarrestierung der Vermögenswerte von A._____ bei der Bank Z._____ Ltd. in ... erscheint aufgrund der Akten nicht als rechtswidrig und ist somit gerechtfertigt.

9.5 Zusammenfassend ist die gegen die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 gerichtete Beschwerde in Bezug auf A._____ teilweise gutzuheissen und den von ihr sicher zu stellenden Verrechnungssteuerbetrag auf Fr. 26'188'973.-- festzulegen. In diesem Umfang ist die Sicherstellungsverfügung vom 10. März 2010 betreffend A._____ zu bestätigen.

10.

10.1 Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden auf Fr. 50'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den Beschwerdeführerinnen entsprechend dem Verfahrensausgang zu neun Zehntel solidarisch auferlegt, ausmachend Fr. 45'000.-- (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Differenzbetrag von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

10.2 Die ESTV hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE muss vorliegend über die Entschädigung aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden muss (vgl. zum Ganzen: Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1481/2006 vom 23. Juli 2007). Unter diesen Umständen ist die Parteientschädigung ermessenweise festzusetzen. Aufgrund des nur sehr geringen Obsiegens hat die ESTV den Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- (MWST inbegriffen) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die von A. _____ zu leistende Sicherstellung auf Fr. 26'188'973.-- festgelegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 50'000.-- werden den Beschwerdeführerinnen solidarisch im Umfang von Fr. 45'000.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 50'000.-- verrechnet. Der Differenzbetrag von Fr. 5'000.-- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

3.

Die ESTV hat den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- auszurichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel de Vries Reilingh

Nadine Mayhall

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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).

Versand: