

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 654/2016

Urteil vom 17. März 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiberin Fuchs.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwälte
Dr. Christian Witschi und Michèle Remund-Ludwig,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben.

Gegenstand
Internationale Quellenbesteuerung CH-UK; Anteilsberechnung gemäss Art. 28 IQG,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 29. Juni 2016.

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ AG (nachfolgend auch: Bank) ist eine Schweizer Privatbank mit Sitz und einzigem Geschäftsstandort in U. _____, welche über eine Bankenbewilligung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) verfügt.
Am 20. Januar 2015 ordnete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gegenüber der Bank unter anderem Folgendes an:

”Der Anteil der A. _____ AG am Ausfall gemäss Artikel 28 IQG [Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über die internationale Quellenbesteuerung, SR 672.4] im Zusammenhang mit den Einmalzahlungen an das Vereinigte Königreich [im Sinne des Abkommens vom 6. Oktober 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, SR 0.672.936.74, nachfolgend: Abkommen UK] beträgt CHF 922'084.92.”

Zugleich wies die ESTV darauf hin, dass der erwähnte Betrag ”aufgrund des iterativen Charakters der Berechnung noch steigen oder sich reduzieren” könne.

B.

B.a. Die von der Bank am 20. Februar 2015 erhobene Einsprache wies die ESTV mit Entscheid vom 5. Januar 2016 ab. In Ziffer 2 des Dispositivs ordnete sie an:

”Die A. _____ AG [...] hat einen Anteil von CHF 922'084.92 am Ausfall zu tragen. Dieser Betrag kann aufgrund des iterativen Charakters der Berechnung noch Änderungen erfahren. Für diesen Fall erlässt die ESTV eine neue Verfügung, welche diesem Umstand Rechnung trägt und ausschliesslich bezüglich der Höhe des Betrags angefochten werden kann.”

B.b. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 29. Juni 2016 ab.

C.

C.a. Mit Eingabe vom 18. Juli 2016 erhebt die A. _____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragt, der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Juni 2016 sei vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter sei die Sache zur neuen Sachverhaltsfeststellung und neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; subeventualiter sei der von der Beschwerdeführerin am Ausfall zu tragende Anteil auf Fr. 32'588.57 festzusetzen.

C.b. Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde; das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Mit weiterer Eingabe vom 4. Oktober 2016 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest. Mit Verfügung vom 26. Juli 2016 wurde das Gesuch um aufschiebende Wirkung abgewiesen.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts, welcher gestützt auf das Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über die internationale Quellenbesteuerung (IQG; SR 672.4), und somit in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, ergangen ist. Die Beschwerde der nach Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und ist grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG).

1.2. Zu prüfen ist, ob die Beschwerde die Voraussetzungen gemäss Art. 84a BGG erfüllen muss, wonach gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen die Beschwerde nur zulässig ist, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (vgl. dazu die Rechtsmittelbelehrung des Bundesverwaltungsgerichts im angefochtenen Entscheid).

1.2.1. Ein Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen liegt vor, wenn die Administrativbehörde eines Landes die Administrativbehörde eines anderen Landes um Hilfe im Bereich des Steuerrechts ersucht (vgl. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 115; ALAIN WURZBURGER, in: Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014, N. 5 zu Art. 84a BGG; HANSJÖRG SEILER, in: Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2015, N. 2 zu Art. 84a BGG). Die Steueramtshilfe kann sich sowohl auf den Informationsaustausch zwischen den Behörden (vgl. Art. 26 des OECD-Musterabkommens vom 28. Januar 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [OECD-MA; Version 2012]) als auch auf die Amtshilfe der Behörde eines Landes bei der Erhebung von Steuern zugunsten der Behörde eines anderen Landes beziehen (vgl. Art. 27 OECD-MA). Gemeinsam ist beiden Arten, dass jeweils die Hilfeleistung zwischen den zwei Behörden erfolgt.

1.2.2. Im hier zu beurteilenden Fall liegt die Anwendung der Bestimmung über die Deckung des Ausfalls

nach Art. 28 IQG bei Vorauszahlung durch schweizerische Zahlstellen (IQG, 7. Abschnitt) im Streit. Es geht um die Frage, ob die Beschwerdeführerin von der ESTV zu Recht verhalten wurde, gestützt auf Art. 28 IQG einen Beitrag von Fr. 922'084.92 an den Ausfall UK zu bezahlen. Hintergrund der verfükten Ausfallzahlung ist die Regelung in Art. 17 Abs. 2 Satz 1 Abkommen UK, wonach die schweizerischen Zahlstellen innert 25 Tagen nach dem Inkrafttreten des Abkommens eine Vorauszahlung in der Höhe von 500 Millionen Franken an die zuständige schweizerische Behörde zu leisten haben. Die zuständige schweizerische Behörde überweist diese Vorauszahlung innerhalb eines Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreichs (Art. 17 Abs. 2 Satz 2 Abkommen UK). Mit dieser Vorauszahlung soll dem Vereinigten Königreich ein Mindestaufkommen aus der Vergangenheitsregulierung gesichert werden (vgl. Botschaft vom 18. April 2012 zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum IQG [nachfolgend: Botschaft IQG], BBl 2012 4943, 4978 und 5006 zu Art. 15 Abs. 1 und 2 und Art. 17 Abs. 1 und 2). Betreffend die Abwicklung dieser steuerlichen Regularisierung von Vermögenswerten in der Schweiz (vgl. dazu 2. Abschnitt des IQG) bestimmen Art. 4 und 5 IQG, dass die schweizerischen Zahlstellen Einmalzahlungen zu erheben und der ESTV zu überweisen haben, wobei die geleisteten Vorauszahlungen mit den Einmalzahlungen aus der Vergangenheitsregulierung verrechnet werden, bis die schweizerischen Zahlstellen die geleistete Vorauszahlung zurückerhalten haben (vgl. Art. 26 Abs. 7 IQG; vgl. auch Botschaft IQG, BBl 2012 5025 zu Art. 26). Art. 28 IQG enthält sodann eine Regelung für den Fall, dass die geleistete Vorauszahlung nicht vollständig mit Einmalzahlungen verrechnet werden kann. Er bestimmt, dass diesfalls die ESTV die notwendigen Zahlungsverfügungen gegenüber genau umschriebenen schweizerischen Zahlstellen erlässt.

1.2.3. Aus den dargelegten Regelungen ergibt sich, dass die Ausfallzahlungen nach Art. 28 IQG ausschliesslich das Verhältnis zwischen der ESTV einerseits und den schweizerischen Zahlstellen andererseits betreffen. Es handelt sich damit um eine rein schweizerische Streitigkeit, an der weder eine ausländische Behörde noch ausländische Steuerpflichtige beteiligt sind. Zur Diskussion steht damit weder der internationale Informationsaustausch noch die Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern. Dementsprechend kommt die Ausnahmebestimmung von Art. 84a BGG im vorliegenden Verfahren nicht zur Anwendung.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89; 140 V 136 E. 1.1 S. 137 f.). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein, was in der Beschwerde klar und substantiiert aufzuzeigen ist (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht. Bei ungenügender Rüge und Begründung ist auf die Rüge nicht einzutreten (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266).

2.

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz.

2.1. Sie führt dazu aus, aufgrund des Vergleichs der von der ESTV am 20. Dezember 2013 in Aussicht ge-

stellten Ausfallhaftung (Fr. 937'883.92) mit der am 20. Januar 2015 verfügten Ausfallhaftung (Fr. 922'084.92) ergebe sich, dass sich eine Veränderung der Ausfallhaftung ausschliesslich durch eine Veränderung des von nicht zahlungspflichtigen Zahlstellen gemeldeten Steuerrückbehalts begründen lasse. Die Vorinstanz habe hierzu in ihrer Entscheidungsbegründung festgehalten, die genannte Diskrepanz lasse sich nicht als Beleg dafür interpretieren, die ESTV habe in der Zeitspanne zwischen dem 20. Dezember 2013 und dem Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung feststellen müssen, dass weitere Zahlstellen zahlungspflichtig seien. Als Begründung habe sie festgehalten, die ESTV habe im Schreiben vom 20. Dezember 2013 ihre Berechnungsgrundlage nicht vollständig aufgeführt und "lediglich von einem voraussichtlich zu übernehmenden Betrag von 'rund' Fr. 937'883.92" gesprochen.

2.2. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Rüge mit eigenen Berechnungen, wobei sie von den von ihr zu übernehmenden Beträgen gemäss Schreiben vom 20. Dezember 2013 und Verfügung vom 20. Januar 2015 und der Annahme ausgeht, dass der Gesamtsteuerrückbehalt vor Abzug der Steuerrückbehalte der nicht zahlungspflichtigen Zahlstellen, der von der Beschwerdeführerin gemeldete Steuerrückbehalt sowie der Gesamtausfall zwischen dem 20. Dezember 2013 und dem 20. Januar 2015 unverändert geblieben seien. Der Totalbetrag für die Berechnung des Ausfalls gemäss Art. 28 IQG müsse sich entsprechend geändert haben. Die ESTV zeigt dagegen in ihrer Vernehmlassung auf, dass sie bei den ersten Berechnungen versehentlich den gesamten für den Zeitraum vom 1. Juni 2010 bis zum 31. Mai 2011 gemeldeten EU-Steuerrückbehalt herangezogen habe und nicht nur denjenigen Anteil, der auf das Vereinigte Königreich entfallen sei, und dass sie die korrekten Zahlen erst der Berechnung vom 20. Januar 2015 zugrunde gelegt habe. Die Beschwerdeführerin vermag somit nicht darzulegen, dass die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich falsch festgestellt hat. Soweit sie in ihren Gegenbemerkungen vom 4. Oktober 2016 festhält, die ESTV habe in deren Vernehmlassung explizit bestätigt, zwischen der Ankündigung der Zahlungsverpflichtung und deren Erlass am 20. Januar 2015 seien zusätzliche Zahlstellen als zahlungspflichtig qualifiziert worden, zeigt sie nicht auf, inwiefern dies für die Feststellung ihrer Zahlungsverpflichtungen von Relevanz sein könnte. Sie führt zur allfälligen Relevanz einer Sachverhaltskorrektur zwar aus, daraus ergebe sich, dass die ESTV vergleichbare Tatsachen ungleich behandelt habe. Inwiefern dies der Fall sein soll, macht sie jedoch nicht schlüssig geltend; denn sie legt ihrer Argumentation einzig die unbelegte Behauptung zugrunde, die ESTV habe erhöhende Korrekturen an gemeldeten Steuerrückbehalten berücksichtigt.

2.3. Das Bundesgericht ist somit an die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung gebunden.

3.

In materieller Hinsicht umstritten ist vorliegend die Auslegung von Art. 28 IQG. Dieser sieht eine Regelung für den Fall vor, dass die gestützt auf das Abkommen UK geleistete Vorauszahlung nicht mit den gemäss Art. 4 f. IQG geleisteten Einmalzahlungen zur Verrechnung gebracht werden kann.

3.1. Art. 28 IQG lautet wie folgt:

" 1 Kann die geleistete Vorauszahlung nicht vollständig mit Einmalzahlungen verrechnet werden, so erlässt die ESTV die notwendigen Zahlungsverfügungen. Diese richten sich an schweizerische Zahlstellen, deren Anteil grösser ist als 0,01 Prozent des in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalts. Massgebend ist der Anteil aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben.

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

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

4 Artikel 38 ist sinngemäss anwendbar."

3.2. Gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen ist vorliegend unbestritten, dass die ESTV im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG die notwendige Zahlungsverfügung zu erlassen hatte, weil die dem Vereinigten Königreich geleistete Vorauszahlung (mangels Erreichen der Schwelle von 1'300 Millionen Franken im Sinne von Art. 17 Abs. 3 Satz 1 Abkommen UK) nicht mit Einmalzahlungen verrechnet werden kann.

3.3. Umstritten ist dagegen, ob die Beschwerdeführerin die Schwelle von 0,01 Prozent gemäss Art. 28 Abs. 1 IQG überschritten hat und damit zu Recht als eine der Adressatinnen der Zahlungsverfügung ins Recht gefasst wurde.

Die diesbezügliche Diskrepanz zwischen der Beschwerdeführerin und der ESTV rührt daher, dass Letztere davon ausgeht, massgebend für die Berechnung seien die seitens der Zahlstellen bis zur Unterzeichnung des Abkommens UK am 6. Oktober 2011 der ESTV gelieferten Angaben zum EU-Steuerückbehalt. Demgegenüber stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, es sei nicht auf die bis zum 6. Oktober 2011 gemeldeten Steuerückbehalte abzustellen, sondern auf die für das Jahr 2010 effektiv geschuldeten. Relevant sind die unterschiedlichen Auffassungen deswegen, weil die Beschwerdeführerin einerseits am 6. Januar 2011 mittels Formular 150 einen Steuerückbehalt von Fr. 45'075.90 gemeldet hatte, was unbestrittenermassen einen Anteil von mehr als 0,01 Prozent am gesamten, hinsichtlich des Vereinigten Königreichs erhobenen Steuerückbehalt (von Fr. 24'522'416.85) ausmacht. Andererseits nahm die Beschwerdeführerin eine - von der ESTV mit Schreiben vom 6. Oktober 2014 zugelassene - Berichtigung des Steuerückbehalts 2010 betreffend das Vereinigte Königreich im Umfang von Fr. 43'485.65 (auf Fr. 1'590.25) vor, was bei deren Berücksichtigung im Rahmen der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 IQG zur Nichterreichung des Schwellenwertes von 0,01 Prozent führen würde.

3.4. Die Vorinstanz hat festgestellt, nach dem insoweit in allen drei Amtssprachen unmissverständlichen Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG sei bei der Ermittlung des für die Zahlungspflicht im Sinne von Art. 28 Abs. 1 Sätze 1 und 2 IQG massgebenden Anteils an dem in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBstA, AS 2005 2557) erhobenen Steuerückbehalt auf vor der Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens der ESTV gelieferte Angaben abzustellen. Der klare Wortlaut schliesse somit eine Korrektur der Angaben zum entscheidenden Steuerjahr 2010 durch eine Zahlstelle nach dem Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung (6. Oktober 2011) aus.

Dieser Feststellung ist beizupflichten. Dies ergibt sich vorab aus dem Wortlaut der Bestimmung: "Massgebend [für die Bestimmung der Überschreitung des Schwellenwertes von 0,01 Prozent] ist der Anteil aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben ("La part déterminante est celle enregistrée la dernière année pour laquelle des données statistiques ont été fournies par les agents payeurs à l'AFC avant la signature de l'accord applicable." bzw. "Determinante è la quota nell'ultimo anno per il quale sono stati forniti i dati statistici dagli agenti pagatori all'AFC prima della firma della convenzione applicabile."); Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG). Sowohl der Umstand, dass die fragliche Bestimmung explizit von den Angaben spricht, welche die Zahlstellen der ESTV "vor Unterzeichnung des Abkommens" geliefert haben, wie auch der Umstand, dass die Bestimmung von der Lieferung "statistischer Angaben" spricht, lassen keinen Raum für die Auffassung, der Wortlaut dieser Bestimmung könne auch eine Bedeutung haben, wonach die effektiven Steuerückbehalte, welche zufolge nachträglicher Korrekturen erst zu einem späteren Zeitpunkt feststehen, bei der Berechnung irgendwie relevant sein könnten. Soweit die Beschwerdeführerin der Auffassung ist, der Wortlaut der fraglichen Bestimmung sei nicht klar, kann ihr nicht gefolgt werden.

3.5. Die Beschwerdeführerin macht geltend, vom Wortlaut sei aufgrund teleologischer und historischer Auslegung von Art. 28 IQG abzuweichen.

3.5.1. Die Vorinstanz hat sich mit der Entstehungsgeschichte von Art. 28 Abs. 1 IQG einlässlich auseinandergesetzt und dargelegt, dass im Rahmen des historischen Auslegungselements einzig entscheidend sei, ob sich den Materialien Hinweise für die Annahme entnehmen lassen, dass der Gesetzgeber eine Abweichung

vom klaren Wortlaut wollte. Solche Hinweise würden nicht vorliegen. Den Ausführungen der Vorinstanz ist zuzustimmen. Insbesondere streicht sie zu Recht heraus, dass der Gesetzgeber an einschlägiger Stelle erklärt habe, der im Gesetz festgelegte Verteilungsschlüssel bilde eine adäquate Annäherung an die Marktanteile. Dies übersieht die Beschwerdeführerin, wenn sie zwar die Botschaft IQG korrekt zitiert, um dann jedoch sogleich vorzutragen, nach dem Willen des Gesetzgebers sei der tatsächliche Marktanteil abzuschätzen. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die Botschaft IQG weise ausdrücklich darauf hin, dass die ESTV sich auf den erhobenen Steuerrückbehalt abstütze, kann ihren Schlüssen ebenfalls nicht gefolgt werden. Die ESTV führt diesbezüglich in der Vernehmlassung zu Recht aus, die Beschwerdeführerin verkenne mit ihrer Unterscheidung zwischen "erhobenen" und "gemeldeten" Steuerrückbehalten, dass betreffend die vorliegend zu interessierende Zeitperiode vom 1. Juni 2010 bis 31. Mai 2011 der gemeldete und der erhobene Steuerrückbehalt ein und denselben Vorgang abdecken würden. Was die Beschwerdeführerin effektiv will, ist die Berücksichtigung von lange nach dem Stichtag erfolgten Korrekturen der Steuerrückbehalte. Hinweise, wonach es die Intention des Gesetzgebers war, derartige Korrekturen zu ermöglichen, lassen sich den Materialien nicht entnehmen.

3.5.2. Die gleiche Überlegung liegt auch dem Argument der Beschwerdeführerin zugrunde, dem Sinn und Zweck der Norm entspreche es, die Zahlungspflicht vom effektiv geschuldeten Steuerrückbehalt abhängig zu machen und entsprechend den effektiv geschuldeten Steuerrückbehalt zu verteilen. Auch diesbezüglich ist ihr nicht zu folgen. Sie geht davon aus, die Bestimmungen des IQG versuchten zu erreichen, dass jede Zahlstelle Leistungen entsprechend den effektiv von ihr gepflegten Kundenbeziehungen zu erbringen habe. Dies könnte ein theoretisch möglicher Ansatz sein. Aus der Regelung betreffend die Vergangenheitsregularisierung - insbesondere aus dem Umstand, dass die schweizerischen Zahlstellen Vorauszahlungen leisten müssen, diese im Rahmen einer Selbstregulierung selber festlegen können und die ESTV (soweit der im Abkommen festgelegte Betrag am Stichtag nicht vollständig geleistet ist) Zahlungsverfügungen für den Fehlbetrag basierend auf statistischen Angaben festsetzen kann (vgl. Art. 26 IQG, insb. Abs. 5) - ergibt sich jedoch, dass das Gesetz in Bezug auf die Vergangenheitsregularisierung offensichtlich einem Pauschalierungsansatz folgt und nicht die Lastenverteilung aufgrund der effektiven - und allenfalls nachträglich kontrollierten und korrigierten - Kundenbeziehungen im Fokus hat. Dieser Schluss wird auch durch die entsprechende Ausgestaltung der Ausfallregelung bestätigt, ist doch auch dort explizit von statistischen Angaben die Rede (vgl. Art. 28 Abs. 1 IQG). Für die von der Beschwerdeführerin behauptete Fokussierung der Regelung auf effektive Lastenverteilung auch in Bezug auf die Vergangenheitsregularisierung sind dagegen keine Hinweise ersichtlich.

3.6. Die Vorinstanz hat demnach zu Recht das Vorgehen der ESTV geschützt, welche der Berechnung, ob die Beschwerdeführerin in den Kreis der an der Ausfallregelung zu beteiligenden Zahlstellen fällt, die von dieser gemeldeten Steuerrückbehalte zugrunde legte.

4.

Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin für den Fall, dass sie grundsätzlich unter die an der Ausfallregelung zu beteiligenden Zahlstellen falle, die Berechnung der konkret zu leistenden Entschädigung gestützt auf die von ihr effektiv abzuliefernden Steuerrückbehalte, d.h. also die Berücksichtigung der am 6. Oktober 2014 zugelassenen Berichtigung auch im Rahmen der Ausfallregelung.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Bestimmung des von der einzelnen zahlungspflichtigen Zahlstelle zu leistenden Anteils an der Ausfallzahlung ist in Art. 28 Abs. 2 IQG geregelt. Danach wird der nicht verrechnete Betrag der Vorauszahlungen auf die fraglichen Zahlstellen nach Massgabe ihres Anteils aufgeteilt. Aus der Entstehungsgeschichte der Regelung ergibt sich, dass mit dem Anteil nach Absatz 2 genau dasselbe gemeint ist, wie mit dem Anteil nach Absatz 1. So führt die Botschaft zu Art. 28 IQG aus: "Diese Aufteilung erfolgt entsprechend dem Anteil der einzelnen Zahlstelle auf dem in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalt, sofern dieser Anteil gemäss den der ESTV im letzten Jahr vor der Unterzeichnung des Abkommens gelieferten statistischen Angaben mindestens 0,01 % beträgt" (Hervorhebung durch das Bundesgericht; vgl. Botschaft IQG, BBl 2012 5027 zu Art. 28). Auch bezüglich der konkreten Berechnung des Ausfalls könnte der von der Beschwerdeführerin vertretene Ansatz eine theoretische Vorgehensmöglichkeit darstellen, was immerhin bedeuten würde, dass die ESTV zwei Berechnungen vornehmen müsste, nämlich einerseits eine erste aufgrund der gemeldeten statistischen

Angaben sowie eine zweite aufgrund der effektiven, korrigierten und kontrollierten Abrechnungen der Zahlstellen. Abgesehen davon, dass dies - wie eben ausgeführt - weder mit dem Wortlaut der Bestimmung noch deren Entstehungsgeschichte in Einklang steht, sind keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich, wonach eine solche Lösung dem Zweck der Regelung besser entsprechen würde. Somit ist auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin abzuweisen.

5.

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 12'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. März 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Fuchs