



Abteilung I
A-790/2016

Urteil vom 29. Juni 2016

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Marianne Ryter,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch Dr. Christian Witschi, Rechtsanwalt, und Mi-
chèle Remund-Ludwig, Rechtsanwältin,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Internationale Quellenbesteuerung; Anteilsberechnung ge-
mäss Art. 28 IQG.

Sachverhalt:

A.

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

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

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

B.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2015 liess die A. _____ AG Einsprache bei der ESTV erheben und die Aufhebung der erwähnten Verfügung unter Kosten- und Entschädigungsfolge verlangen. Sie machte im Wesentlichen geltend, die ESTV habe bei der Bestimmung der von den Zahlstellen zu tragenden Anteile am Ausfall im Sinne von Art. 28 Abs. 1 und 2 IQG auf die per 31. Mai 2011 gemeldeten EU-Steuerrückbehalte für das Jahr 2010 abgestellt. Massgebend seien aber die tatsächlich geschuldeten Steuerrückbehalte für das Jahr 2010 gemäss dem Kenntnisstand im Zeitpunkt des Erlasses der Zahlungsverfügung. Im Fall der A. _____ AG habe die ESTV am 6. Oktober 2014 einem Gesuch um Berichtigung des EU-Steuerrückbehaltes betreffend das Jahr 2010 stattgegeben. Bei Heranziehung des berichtigten Betrages falle die A. _____ AG unter die in Art. 28 Abs. 1 IQG statuierte Schwelle von 0,01 Prozent des hinsichtlich des Partnerstaates erhobenen Steuerrückbehaltes im Sinne des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft (EG) über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBstA, SR 0.641.926.81). Folglich habe die A. _____ AG keinen Anteil am Ausfall zu tragen.

C.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) wies die Einsprache der A._____ AG mit Einspracheentscheid vom 5. Januar 2016 vollumfänglich ab (Dispositiv-Ziff. 1 des Einspracheentscheids). Sie ordnete ferner Folgendes an (Dispositiv-Ziff. 2 des Einspracheentscheids):

«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.»

Die Vorinstanz erklärte im Einspracheentscheid, die Voraussetzungen für den Erlass von Zahlungsverfügungen gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 IQG seien in Bezug auf das Vereinigte Königreich von Grossbritannien und Nordirland erfüllt (wird näher ausgeführt). Unter den «letzten statistischen Angaben» im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG seien die Angaben in den Formularen 150 sowie den Korrekturabrechnungen zu verstehen, «welche in der Zeit vom 1. Juni 2010 bis am 31. Mai 2011 [betreffend die EU-Steuer-rückbehalte] mit der ESTV abgerechnet wurden» (E. 3.2 des Einspracheentscheids). Nach den entsprechenden Angaben überschreite die A._____ AG die 0,01-Prozent-Schwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG, so dass sie nach dieser Bestimmung zahlungspflichtig sei bzw. einen Anteil am Ausfall zu tragen habe.

Für den Umfang der Zahlungspflicht ist nach dem Einspracheentscheid folgende Berechnung massgebend (E. 3.11 des Einspracheentscheids):

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

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

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

CHF 24'442'380.12 oder 100.000000 %

Total EUZ Steuerrück-
behalt für die Berech-
nung des Ausfalls ge-
mäss Artikel 28 Ab-
satz 1 IQG

CHF 45'075.90 oder 0.1844170 %

EUZ Steuerrückbehalt
für UK-Kunden der
A. _____ AG

Berechnung individueller Betrag zur Vorauszahlung am Ausfall UK

CHF 500'000'000.00 oder 100.000000 %

Gesamtausfall gegen-
über UK

CHF 922'084.92 oder 0.1844170 %

Beitrag am Ausfall
UK»

D.

Gegen den Einspracheentscheid vom 5. Januar 2016 liess die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 5. Februar 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Die Beschwerdeführerin beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter fordert sie, Dispositiv-Ziff. 1 des Einspracheentscheids sei aufzuheben und «in Abänderung von [Dispositiv-]Ziff. 2 des [...] Einspracheentscheids sei der von der Beschwerdeführerin am Ausfall zu tragende Anteil auf CHF 32'588.57 festzusetzen, wobei dieser Betrag aufgrund des iterativen Charakters der Berechnung noch Änderungen erfahren kann» (Beschwerde, S. 3). In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, ein dem Einspracheentscheid auszugsweise beigelegtes Schreiben des Staatssekretariates für internationale Finanzfragen (SIF) vom 10. August 2015 sei «in voller Länge» zu edieren (Beschwerde, S. 3). Schliesslich verlangt die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung.

E.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 21. März 2016, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen.

F.

Mit Eingabe vom 7. April 2016 verlangte die Beschwerdeführerin Akteneinsicht in das mit der Vernehmlassung der Vorinstanz in vollständiger Version eingereichte Schreiben des SIF vom 10. August 2015. Zudem reichte die Beschwerdeführerin eine Kostennote ihrer Rechtsvertreter ein.

G.

Mit Instruktionsverfügung vom 8. April 2016 gewährte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin die verlangte Akteneinsicht.

H.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.**1.1**

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

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG der in Art. 33 VGG genannten Vorinstanzen, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Da keine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG vorliegt, ist das Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde, die sich gegen einen gestützt auf Art. 28 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 38 Abs. 4 IQG erlassenen Einspracheentscheid der ESTV richtet, zuständig.

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

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

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

1.2 Nach dem Ausgeführten ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.3 Die Vorinstanz hat mit ihrer Vernehmlassung das dem angefochtenen Einspracheentscheid nur auszugsweise beigelegte Schreiben des SIF vom 10. August 2015 vollständig eingereicht. Es erübrigen sich deshalb Ausführungen zum diesbezüglich seitens der Beschwerdeführerin gestellten Editionsbegehren.

1.4 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut (vgl. statt vieler: BGE 141 V 221 E. 5.2.1, 136 II 149 E. 3; BVGE 2014/8 E. 3.3).

Vom klaren Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, d.h. wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Bestehen entsprechende Zweifel, so ist die fragliche Bestimmung mit Hilfe der übrigen Auslegungselemente auszulegen, um den wahren Sinngehalt der Gesetzesbestimmung zu ermitteln. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm (historische Auslegung), ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Normen (systematische Auslegung) zukommt (sog. «Methodenpluralismus»; BGE 141 V 197 E. 5.2, 141 V 221 E. 5.2.1, 141 II 57 E. 3.2, 141 II 436 E. 4.1). Eine Gesetzesinterpretation *lege artis* kann ergeben, dass ein vordergründig klarer Wortlaut zu weit gefasst und auf einen an sich davon erfassten Sachverhalt nicht anzuwenden ist (sog. «teleologische Reduktion»; BGE 140 I 305 E. 6.2, 137 III 487 E. 4.5, 131 V 242 E. 5.2).

Gesetzesmaterialien können insbesondere, wenn eine Bestimmung unklar ist oder verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zulässt, ein wertvolles Hilfsmittel bilden, um den Normsinn zu erkennen und damit unrichtige Auslegungen zu vermeiden. Nicht dienlich als Auslegungshilfe sind die Materialien, wenn sie keine klare Antwort geben. Zwar darf der Wille des historischen Gesetzgebers namentlich bei relativ jungen Gesetzen nicht übergangen werden (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015,

Auslegung, N. 18). Hat dieser Wille aber keinen Niederschlag im Gesetztext gefunden, ist er für die Auslegung nicht massgebend (vgl. BGE 137 V 167 E. 3.2, mit Rechtsprechungshinweisen).

Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (sog. verfassungskonforme Auslegung; BGE 141 V 221 E. 5.2.1; BVGE 2007/24 E. 2.3; Urteil des BVGer A-2911/2014 vom 9. Juli 2015 E. 4.2.1). Allerdings ist eine Gesetzesbestimmung nur verfassungskonform auszulegen, «sofern nicht der klare Wortlaut oder der Sinn des Gesetzes etwas anderes gebietet» (BGE 102 IV 153 E. 1b, 99 Ia 630 E. 7; ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Aufl. 2012, N. 154). Es ist unzulässig, den klaren Sinn einer gesetzlichen Regelung mit Rückgriff auf die verfassungskonforme Auslegung zur Seite zu schieben (BGE 131 II 697 E. 4.1 und 5.4, 102 IV 153 E. 1b, 99 Ia 630 E. 7; Urteile des BVGer A-1421/2015 vom 23. September 2015 E. 1.3, A-3381/2009 vom 20. Oktober 2009 E. 3.2; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 155).

1.5 Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6362/2014 vom 13. März 2015 E. 2.8). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (HÄFELIN et al., a.a.O., N. 2089 f.). Die Regelung von Art. 190 BV stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in diesem Sinne ein Anwendungsgebot und kein Verbot der Überprüfung von Bundesgesetzen auf ihre Verfassungsmässigkeit (Prüfungsverbot) dar (BGE 136 I 65 E. 3.2, 117 Ib 367 E. 2).

2.

2.1 Das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene Abkommen UK hat zum Zweck, durch bilaterale Zusammenarbeit der beiden Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen im Vereinigten Königreich sicherzustellen (Art. 1 Abs. 1 Abkommen UK). Das Abkommen UK enthält insbesondere eine Regelung zur steuerlichen Regularisierung der Vergangenheit (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a Abkommen UK; Art. 5 ff. Abkommen UK). Danach können im Vereinigten Königreich ansässige betroffene Personen unter näher umschriebenen Voraussetzungen ihre Kundenbeziehungen zu schweizerischen Zahlstellen steuerlich regularisieren, indem sie zwischen einer Nachversteuerung durch Einmalzahlung oder einer freiwillige Meldung (Offenlegung) wählen können (vgl. insbesondere Art. 5 Abs. 1 Ab-

kommen UK sowie Botschaft vom 18. April 2012 zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und im Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung [nachfolgend: Botschaft IQG], BBl 2012 4943 ff., 4944 und 5000; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-2524/2015 vom 5. April 2016 E. 4.1.1).

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

2.2

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

2.2.2 Zur Leistung der Vorauszahlung findet sich in Art. 26 IQG eine Ausführungsvorschrift. Daraus ergibt sich insbesondere, dass die für den Empfang und die Weiterleitung der Vorauszahlung zuständige schweizerische Behörde die ESTV ist (vgl. Art. 26 Abs. 3 Satz 1 IQG).

Der Bundesrat hat den Zeitpunkt festzulegen, in welchem die Vorauszahlung an die ESTV fällig wird (Art. 26 Abs. 3 Satz 1 IQG).

Gemäss Art. 26 Abs. 4 IQG erlässt die ESTV die für eine fristgerechte Leistung der Vorauszahlung notwendigen Zahlungsverfügungen, wenn der im

anwendbaren Abkommen festgelegte Betrag am Tag der durch den Bundesrat bestimmten Fälligkeit nicht vollständig geleistet worden ist. Die entsprechenden Zahlungsverfügungen sind nach Art. 26 Abs. 5 Satz 1 IQG gegenüber denjenigen schweizerischen Zahlstellen zu erlassen, deren Anteil 0,5 Prozent des hinsichtlich des Partnerstaates nach dem ZBstA erhobenen Steuerrückbehaltes übersteigt (vgl. zu einer hier nicht interessierenden Ausnahme Art. 26 Abs. 6 Satz 1 IQG). Dabei ist massgebend «der Anteil aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben» (Art. 26 Abs. 5 Satz 2 IQG). Gemäss Art. 26 Abs. 5 Satz 3 IQG wird der Betrag der Vorauszahlung «auf diese Zahlstellen nach Massgabe ihres Anteils aufgeteilt» (berücksichtigt wird dabei allerdings nach Art. 26 Abs. 6 Satz 2 IQG der von jeder Zahlstelle geleistete Teil der Vorauszahlung, soweit die ESTV sichere Kenntnis davon hat).

Zur erwähnten Regelung von Art. 26 Abs. 4 und 5 IQG führt der Bundesrat in der Botschaft IQG insbesondere Folgendes aus (Botschaft IQG, BBl 2012, 5026):

«Sollten die eingegangenen Vorauszahlungen zu dem vom Bundesrat festgelegten Zeitpunkt den Gesamtbetrag der Vorauszahlungen nach den Abkommen nicht decken, so erlässt die ESTV die notwendigen Zahlungsverfügungen an jene schweizerischen Zahlstellen, deren Anteil an dem in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalt grösser ist als 0,5 %. Die jeweiligen Beiträge an der Vorauszahlung werden gestützt auf die der ESTV im letzten Jahr vor der Unterzeichnung des Abkommens gelieferten statistischen Angaben berechnet. Bei diesem Schlüssel handelt es sich um eine Annäherung an die tatsächlichen Marktanteile der schweizerischen Zahlstellen mit Bezug auf [...] britische Kundinnen und Kunden. Er hat den Vorteil, dass die ESTV bereits über die nötigen Angaben verfügt, um den ausstehenden Betrag der Vorauszahlung auf die Zahlstellen aufzuteilen und rasch einzutreiben. Der Verteilschlüssel ist nicht manipulierbar, da die ihm zugrunde liegenden statistischen Angaben sich auf einen Zeitraum vor Unterzeichnung der Abkommen beziehen. Mit dieser Regelung ist eine Haftung des Staates grundsätzlich ausgeschlossen.»

2.3 Gemäss Art. 17 Abs. 3 Satz 1 Abkommen UK verrechnet die zuständige schweizerische Behörde, sobald die Vorauszahlung an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreiches im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Abkommen UK und die Zahlungen an die zuständige Behörde dieses Staates nach Art. 9 Abs. 5 Abkommen UK den Betrag von Fr. 1'300 Mio. erreichen, die weiteren Zahlungen nach Art. 9 Abs. 5 Abkommen UK mit der Vorauszahlung nach Art. 17 Abs. 2 Abkommen UK. Nach Verrechnung des ge-

samten Vorauszahlungsbetrages werden gemäss Art. 17 Abs. 3 Satz 2 Abkommen UK die weiteren Zahlungen im Sinne von Art. 9 Abs. 5 des Abkommens an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreiches geleistet.

Die schweizerischen Zahlstellen haben zur Abwicklung der abkommensrechtlichen Vorauszahlung für die Gründung einer Abwicklungsgesellschaft zu sorgen (vgl. Art. 26 Abs. 1 IQG).

Gemäss Art. 26 Abs. 7 IQG überweist die ESTV den schweizerischen Zahlstellen oder der Abwicklungsgesellschaft «den Betrag der mit der Vorauszahlung verrechneten Einmalzahlungen nach Massgabe von deren Anteil an der Vorauszahlung».

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

«¹ Kann die geleistete Vorauszahlung nicht vollständig mit Einmalzahlungen verrechnet werden, so erlässt die ESTV die notwendigen Zahlungsverfügungen. Diese richten sich an schweizerische Zahlstellen, deren Anteil grösser ist als 0,01 Prozent des in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen 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.»

2.5

2.5.1 Staatliches Handeln muss verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit beansprucht im ganzen Bereich des öffentlichen Rechts Geltung, sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung. Der angestrebte Zweck einer Verwaltungsmassnahme muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen (Zumutbarkeit, Verhältnismässigkeit im

engeren Sinn). Die Verwaltungsmassnahme darf nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (s. zum Ganzen Urteile des BVGer A-4979/2014 und A-6829/2014 vom 18. Februar 2015 E. 10, A-6956/2013 vom 16. September 2014 E. 5.1.1, A-4634/2012 vom 4. September 2014 E. 2.4).

2.5.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV umfasst im Verwaltungsrecht unterschiedliche Tatbestände wie den Vertrauensschutz, das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (anstelle vieler: Urteile des BVGer A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.8, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2, mit Hinweisen).

Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und Verbot des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdigen Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil des BGer 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2).

2.5.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verletzt ein Erlass die Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 Abs. 1 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Es liegt folglich ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot vor, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 125 I 173 E. 6b, mit weiteren Hinweisen).

2.5.4 Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV namentlich durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV; vgl. dazu BGE 133 I 206 E. 6.1). Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll jede Person entsprechend den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 133 I 206 E. 6.1, 122 I 101 E. 2b/aa, 114 Ia 221 E. 2c, 99 Ia 638 E. 9). Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV

ist bei der Ausgestaltung der Steuern der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, «soweit es die Art der Steuer zulässt».

2.5.5 Eine gegen die Eigentumsgarantie (Art. 26 Abs. 1 BV) verstossende konfiskatorische Besteuerung liegt vor, wenn die Steuer das Institut des Eigentums in Frage stellt; dem Abgabepflichtigen darf deshalb das Vermögen nicht durch übermässige Besteuerung nach und nach entzogen werden und das Gemeinwesen ist verpflichtet, privates Vermögen in seiner Substanz zu wahren sowie die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (BGE 128 II 112 E. 10b/bb, mit Hinweisen). Ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, beurteilt sich nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände wie Steuersatz, Bemessungsgrundlage, Dauer des fiskalischen Eingriffs und dessen Kumulation mit anderen Abgaben (BGE 106 Ia 342 E. 6).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass die ESTV im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG die notwendigen Zahlungsverfügungen zu erlassen hatte, weil die dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland geleistete Vorauszahlung (mangels Erreichens der Schwelle von Fr. 1'300 Mio. im Sinne von Art. 17 Abs. 3 Satz 1 Abkommen UK) nicht mit Einmalzahlungen verrechnet werden kann.

3.2 Zu klären ist jedoch die Frage, ob die Beschwerdeführerin die 0,01-Prozent-Schwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG überschreitet und sie damit richtigerweise als Adressatin einer dieser Zahlungsverfügungen ins Recht gefasst wurde.

Es wird zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass im Fall der Beschwerdeführerin von einem *Überschreiten* der erwähnten Schwelle auszugehen wäre, wenn bei der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 IQG zur Bestimmung des Anteils der Beschwerdeführerin an dem in Bezug auf das Vereinigte Königreich nach dem ZBstA erhobenen Steuerrückbehalt auf die seitens der Zahlstellen bis zur Unterzeichnung des Abkommens UK am 6. Oktober 2011 der ESTV gelieferten Angaben zum EU-Steuerrückbehalt abzustellen wäre. Denn gegebenenfalls wäre ein seitens der Beschwerdeführerin am 6. Januar 2011 mittels Formular 150 gemeldeter Steuerrückbehalt von Fr. 45'075.90 massgebend und würde letzterer Betrag einen Anteil von mehr als 0,01 Prozent am gesamten, hinsichtlich des Vereinigten Königreiches erhobenen, Steuerrückbehalte (von Fr. 24'522'416.85) ausmachen.

Mit den Verfahrensbeteiligten als erstellt zu erachten ist ferner, dass die Beschwerdeführerin die genannte Schwelle demgegenüber *unterschreiten* würde, wenn die von der ESTV mit aktenkundigem Schreiben vom 6. Oktober 2014 auf Antrag der Beschwerdeführerin zugelassene Berichtigung des Steuerrückbehaltes 2010 betreffend das Vereinigte Königreich im Umfang von Fr. 43'485.65 (auf Fr. 1'590.25) bei der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 IQG mit zu berücksichtigen wäre. Gegebenenfalls wäre die Beschwerdeführerin nach Art. 28 Abs. 1 IQG e contrario nicht verpflichtet, einen Anteil am Ausfall zu übernehmen.

Die Beschwerdeführerin stellte den erwähnten Berichtigungsantrag mit Schreiben vom 30. Januar 2014, und zwar im Wesentlichen mit der Begründung, sie habe auf den Zinserträgen zweier Kunden im Jahr 2010 zu Unrecht einen EU-Steuerrückbehalt vorgenommen. Laut ihrer Darstellung in letzterem Schreiben musste die Beschwerdeführerin nach Vornahme des Steuerrückbehaltes im Nachhinein feststellen, dass die beiden Kunden entgegen ihrer Registrierung bei der Bank nicht in Grossbritannien, sondern in den USA ansässig gewesen seien. Die unrichtige Registrierung sei in einem der beiden Fälle auf wissentlich falsche Angaben des Bankkunden zurückzuführen.

Während sich die ESTV auf den Standpunkt stellt, die erwähnte Berichtigung sei im Zusammenhang mit der Zahlungspflicht bei einem Ausfall nach Art. 28 IQG nicht zu berücksichtigen, hält die Beschwerdeführerin dafür, dass diese Leistungspflicht an die prozentuale Höhe des effektiv geschuldeten Steuerrückbehaltes geknüpft ist und demzufolge vorliegend der berichtigte Steuerrückbehalt von Fr. 1'590.25 massgebend ist. Welche dieser Auffassungen zutrifft, ist, wie die Verfahrensbeteiligten zutreffend erkannt haben, abhängig vom Verständnis des Begriffes

- des «nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalts» im Sinne von Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG, und
- des «Anteils aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben», in Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG.

4.

4.1 Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG knüpft die Verpflichtung der ESTV, gegenüber einer schweizerischen Zahlstelle eine Zahlungsverfügung zu erlassen, nach seinem Wortlaut an das Überschreiten eines Mindestanteils (von 0,01 Prozent) an einer Grösse, die als «in Bezug auf den Partnerstaat nach dem

Zinsbesteuerungsabkommen erhobene[r] Steuerrückbehalt» bezeichnet wird. Der Wortlaut dieser Vorschrift lässt keinen Raum dafür, letztere Grösse für jede schweizerische Zahlstelle individuell zu bestimmen. Vielmehr beurteilt sich die Zahlungspflicht einer einzelnen schweizerischen Zahlstelle nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG nach ihrem Anteil an einem für alle schweizerischen Zahlstellen *einheitlichen* Gesamtbetrag des «in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehaltes». Darüber sind sich die Verfahrensbeteiligten einig.

Massgebend sind mit anderen Worten die (Gesamt-)Einnahmen aus dem nach dem ZBstA in Bezug auf den Partnerstaat erhobenen Steuerrückbehalt. Dabei sind – wie die Verfahrensbeteiligten ebenfalls zu Recht annehmen – die Bruttoeinnahmen und nicht die nach Art. 8 Ziff. 1 ZBstA dem betreffenden EU-Mitgliedstaat weiterzuleitenden 75 % der Bruttoeinnahmen massgebend.

Nach der Ausführungsgesetzgebung zum ZBstA steht der Betrag der (Gesamt-)Einnahmen aus dem nach diesem Abkommen in Bezug auf einen EU-Mitgliedstaat hinsichtlich eines bestimmten Jahres erhobenen Steuerrückbehaltes frühestens am 31. März des Folgejahres fest. Denn gemäss Art. 5 Abs. 1 und 2 des Zinsbesteuerungsgesetzes vom 17. Dezember 2004 (ZBstG, SR 641.91) haben die Zahlstellen die Rückbehaltsbeträge nach dem ZBstA jährlich spätestens bis zum 31. März des auf die Zinszahlung folgenden Jahres an die ESTV zu überweisen und dabei anzugeben, wie die Beträge den Mitgliedstaaten der EU zuzuordnen sind (vgl. aber zur Meldung anstelle des Rückbehaltes Art. 6 Abs. 1 ZBstG). Da bei verspäteter Überweisung der Rückbehaltsbeträge an die ESTV ein Verzugszins ab dem 1. April bis zum Datum des Eingangs geschuldet ist (Art. 5 Abs. 4 ZBstG) und die vorsätzlich zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil einer anderen Person begangene Verletzung der Überweisungspflicht von Art. 5 Abs. 1 ZBstG als Hinterziehung strafbar ist (Art. 12 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 ZBstG; vgl. auch die weiteren Straftatbestände von Art. 13 f. ZBstG), besteht eine gewisse Gewähr, dass bis zum 31. März des jeweiligen Folgejahres der in Bezug auf einen EU-Mitgliedstaat erhobene bzw. zu erhebende Steuerrückbehalt vollständig der ESTV überwiesen (und damit auch gemeldet) wird.

Unter den Verfahrensbeteiligten ist sodann zu Recht unbestritten, dass vorliegend das Steuerjahr 2010 für die Bemessung des Steuerrückbehaltes massgebend ist.

4.2 Nach dem insoweit in allen drei Amtssprachen unmissverständlichen Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG ist 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 ZBstA erhobenen Steuerrückbehalt auf *vor* der Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens der ESTV gelieferte Angaben abzustellen (Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG). Der klare Gesetzeswortlaut schliesst mithin eine Korrektur der Angaben zum entscheidenden Steuerjahr 2010 (vgl. E. 4.2.1 am Ende) durch eine Zahlstelle *nach* dem Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung (6. Oktober 2011) aus.

Vorliegend macht die Beschwerdeführerin freilich sinngemäss geltend, es sei vom klaren Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG ausnahmsweise abzuweichen, weil mit Blick auf den Zweck des Gesetzes und den gesetzgeberischen Willen triftige Gründe dafür vorlägen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergebe. Es rechtfertigt sich vor diesem Hintergrund, die weiteren Auslegungselemente heranzuziehen (vgl. E. 1.4).

4.3

4.3.1 Zur Entstehungsgeschichte von Art. 28 Abs. 1 IQG ist zunächst festzuhalten, dass sich im Vernehmlassungsentwurf des IQG die Regelung noch nicht fand, wonach sich die ESTV bei einem Ausfall auf den hinsichtlich des Partnerstaates nach dem ZBstA erhobenen Steuerrückbehalt stützt (vgl. Botschaft IQG, BBl 2012, 4961). Der Bundesrat führte zu dieser Regelung in der Botschaft Folgendes aus (Botschaft IQG, BBl 2012, 4961 und 5027):

«Die ESTV stützt sich, wenn sie verfügen muss, d.h. wenn die Beiträge der Zahlstellen den Gesamtbetrag der Vorauszahlungen nicht deckt [recte: decken] oder wenn es zu einem Ausfall kommt, ausschliesslich auf den in Bezug auf den Partnerstaat nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalt. Die ESTV verfügt über die nötigen Daten, um diesen Verteilschlüssel anzuwenden. Dieser stellt ausserdem eine adäquate Annäherung an die tatsächlichen Marktanteile der schweizerischen Zahlstellen mit Bezug auf [...] britische Kundinnen und Kunden dar. In den Kreis der schweizerischen Zahlstellen, die im Falle der Ersatzvornahme durch die ESTV bzw. eines Ausfalls zum Beitrag verpflichtet sind, fallen Zahlstellen mit einem Anteil an in Bezug auf den Partnerstaat erhobenen Steuerrückbehalt von [...] 0,01 %. Damit wird eine adäquate Marktabdeckung sichergestellt.»

«Ein allfälliger Ausfall bei der Verrechnung der Einmalzahlung wird auf die schweizerischen Zahlstellen aufgeteilt. Diese Aufteilung erfolgt entsprechend dem Anteil der einzelnen Zahlstelle an 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. Damit wird eine breite Aufteilung eines Ausfalls sichergestellt. Die ESTV besorgt die Verteilung des Ausfalls unter den Zahlstellen, die einen Beitrag an die Vorauszahlung geleistet haben, und den übrigen Zahlstellen. Sie erlässt die dafür notwendigen Zahlungsverfügungen.»

Im hier zuerst zitierten Abschnitt ist – wie in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG – von dem nach dem ZBstA «erhobenen Steuerrückbehalt» die Rede. Allerdings äussert sich der Bundesrat nur bei der zweiten der hier wörtlich wiedergegebenen Stellen zur Frage, auf welche Daten für die Ermittlung des Anteils am Steuerrückbehalt abzustellen ist. Der Umstand, dass der Bundesrat dabei auf die im letzten Jahr vor der Unterzeichnung des Abkommens der ESTV *gelieferten* Angaben Bezug nimmt (was im Übrigen namentlich auch für die italienische Fassung der Botschaft gilt [vgl. den Passus «tale quota, in base ai dati statistici forniti all'AFC nell'anno precedente la firma della convenzione» in FF 2012, 4424]), steht jedenfalls nicht im Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG, wonach nachträgliche Änderungen an den vor Unterzeichnung des Abkommens an die ESTV übermittelten Angaben keine Berücksichtigung finden können.

4.3.2 Im Rahmen der Berücksichtigung des historischen Auslegungselementes ist vorliegend einzig entscheidend, ob sich den Materialien Hinweise für die Annahme entnehmen lassen, dass der Gesetzgeber eine Abweichung vom klaren Gesetzeswortlaut wollte. Solche Hinweise liegen aber nicht vor. Aus den zitierten Ausführungen in der Botschaft ist im Wesentlichen nur abzuleiten, dass der Gesetzgeber eine Regelung anstrebte, nach welcher ein allfälliger Ausfall im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG breit verteilt wird. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin lässt auch die Rede von «tatsächlichen Marktanteilen» an der einschlägigen Stelle der Botschaft nicht darauf schliessen, dass der Gesetzgeber vom klaren Gesetzeswortlaut abweichend *nach* Abkommensunterzeichnung gemeldeten Änderungen (im Sinne eines Abstellens auf den [letztlich] «effektiv geschuldeten Steuerrückbehalt») Bedeutung für die Frage der Zahlungspflicht beimessen wollte (vgl. dazu Beschwerde, S. 17). Dies gilt schon deshalb, weil der Gesetzgeber an der einschlägigen Stelle erklärt hat, dass der im Gesetz festgelegte Verteilungsschlüssel eine adäquate Annäherung an diese Marktanteile bilde.

4.4

4.4.1

4.4.1.1 In systematischer Hinsicht ist zunächst zu berücksichtigen, dass die hier interessierende Vorschrift von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG in ihrem Wortlaut mit Art. 26 Abs. 5 Satz 2 IQG übereinstimmt. Letztere Vorschrift bildet – wie ausgeführt – Teil der gesetzlichen Regelung des Falles, dass die bei der ESTV eingegangenen Vorauszahlungen zu dem nach Art. 26 Abs. 3 Satz 1 IQG vom Bundesrat festzulegenden Fälligkeitszeitpunkt den Gesamtbetrag der Vorauszahlung nach dem einschlägigen Abkommen nicht decken (vgl. E. 2.2.2).

4.4.1.2 In Bezug auf Art. 26 Abs. 5 IQG rechtfertigt der Bundesrat das Abstellen auf die im letzten Jahr vor der Unterzeichnung des Abkommens gelieferten statistischen Angaben – wie ausgeführt – mit dem Argument, dass die entsprechenden Daten nicht manipulierbar seien (vgl. E. 2.2.2). Die Manipulierbarkeit der Angaben ist nicht nur im Kontext von Art. 26 Abs. 5 IQG, sondern auch bei der Auslegung von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG zu berücksichtigen. Nicht von ungefähr hat denn auch das SIF in seinem Schreiben vom 10. August 2015 erklärt, der Gesetzgeber habe mit letzterer Vorschrift verhindern wollen, dass eine Zahlstelle in Kenntnis der Ausfallregelung die Statistiken zur EU-Zinsbesteuerung manipulierte (vgl. Vernehmlassungsbeilage 2). Das Bestreben und Erfordernis, eine Manipulation der massgebenden Daten auszuschliessen, spricht dafür, Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG im Sinne des deutschen Gesetzeswortlautes dieser Bestimmung so zu verstehen, dass nach der Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens seitens der Zahlstellen gemeldete Änderungen ihrer der ESTV zum Steuerrückbehalt übermittelten Angaben keinen Einfluss auf ihre Zahlungspflicht bei einem Ausfall haben können. Denn es liegt auf der Hand, dass im Allgemeinen ein bereits erhobener, feststehender Datensatz weniger Möglichkeiten für Manipulationen bietet, als wenn die massgebenden Daten erst noch gesammelt werden müssen oder nachträglich geändert werden können.

4.4.1.3 Der Gesetzgeber begründet im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 5 Satz 1 IQG das Abstellen auf den Verteilungsschlüssel aufgrund der im letzten Jahr vor der Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens an die ESTV gelieferten statistischen Angaben – wie dargelegt (E. 2.2.2) – auch mit dem Argument, dass die Steuerbehörde damit bereits über die erforderlichen Informationen verfüge, «um den ausstehenden Betrag der Vorauszahlung auf die Zahlstellen aufzuteilen und rasch einzutreiben» (BBI 2012, 5026). Im gleichen Zuge erklärt der Gesetzgeber, dass eine

Staatshaftung für die Vorauszahlung grundsätzlich ausgeschlossen ist (vgl. E. 2.2.2). Aus diesen Ausführungen des Gesetzgebers ist abzuleiten, dass Sinn und Zweck der in Art. 26 Abs. 5 Satz 1 IQG festgehaltenen Umschreibung der massgebenden Angaben der Zahlstellen ist, es der ESTV zu ermöglichen, die Pflicht zur Weiterleitung der Vorauszahlung innert der dafür in den einschlägigen Abkommen bestimmten Fristen zu erfüllen.

Da im Falle des Abkommens UK die zuständige schweizerische Behörde die Vorauszahlung innerhalb eines Monats nach dessen Inkrafttreten an die zuständige Behörde des Vereinigten Königreiches zu überweisen hat (vgl. E. 2.2.1), folgt aus dem Gesagten, dass jedenfalls erst nach Ablauf dieser Frist der ESTV gelieferte Korrekturangaben der Zahlstellen bei Art. 26 Abs. 5 IQG keine Berücksichtigung bei der Bestimmung des Verteilungsschlüssels finden dürfen.

Es sind keine Gründe für die Annahme ersichtlich, dass bei der hier interessierenden, mit Art. 26 Abs. 5 Satz 2 IQG im Wortlaut übereinstimmenden Vorschrift von Art. 28 Abs. 1 Satz 3 IQG der Begriff der «letzten statistischen Angaben» anders verstanden werden muss. Dies gilt selbst unter der Berücksichtigung des Umstandes, dass die Aufteilung des Ausfalles unter den Zahlstellen im Sinne von Art. 28 IQG als weniger dringlich erscheint als die in Art. 26 Abs. 5 IQG geregelte Beschaffung der Beträge für die Vorauszahlung (vgl. dazu Beschwerde, S. 31).

4.4.2 In systematischer Hinsicht fällt weiter ins Gewicht, dass Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG die Überschreitung eines bestimmten Prozentanteiles des in Bezug auf den Partnerstaat «nach dem Zinsbesteuerungsabkommen erhobenen Steuerrückbehalts» für massgebend erklärt und nach der Terminologie des ZBstG ein «erhobener Steuerrückbehalt» unabhängig davon vorliegt, ob der Steuerrückbehalt zu Recht oder zu Unrecht vorgenommen wurde. Letzteres ergibt sich daraus, dass nach Art. 4 Abs. 2 ZBstG ein zu Unrecht erhobener Steuerrückbehalt unter näher umschriebenen Voraussetzungen innert fünf Jahren durch die Zahlstelle berichtigt werden darf. Angesichts des Umstandes, dass der Gesetzgeber in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 IQG ausdrücklich auf die Ordnung des ZBstA verweist, lässt sich nicht mit Recht annehmen, dass der Gesetzgeber beim IQG in Abweichung von der Teil der Ausführungsgesetzgebung zu diesem Abkommen bildenden Vorschrift von Art. 4 Abs. 2 ZBstG ausschliesslich einen zu Recht erhobenen (bzw. berichtigten) Steuerrückbehalt als «erhobenen Steuerrückbehalt» betrachtet.

4.5 Was den Sinn und Zweck der hier interessierenden Regelung (Art. 28 Abs. 1 Sätze 2 und 3 IQG) betrifft, ist über das bereits Erwähnte (vgl. insbesondere E. 4.4.1.2) hinaus mit der Vorinstanz anzunehmen, dass damit eine praktikable und fixe Berechnungsbasis Anwendung finden soll (vgl. E. 3.15 des angefochtenen Einspracheentscheids). Dieses Ziel spricht ebenfalls dafür, dass das Gesetz eine Berücksichtigung von *nach* der Abkommensunterzeichnung vorgenommenen Änderungen der seitens der Zahlstellen der Steuerbehörde gelieferten Angaben zum EU-Steuerrückbehalt ausschliesst. Eine Zulassung solcher Änderungen hätte nämlich zur Folge, dass bei entsprechenden Anpassungen in Bezug auf eine einzige Zahlstelle unter Umständen die ursprünglich massgebend gewesenen Berechnungsgrundlagen für *alle* schweizerischen Zahlstellen, die in Bezug auf den Partnerstaat Zinszahlungen geleistet haben, hinfällig werden würden. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass für alle schweizerischen Zahlstellen als Verhältnisgrösse ein einheitlicher Gesamtbetrag des hinsichtlich des Partnerstaates erhobenen Steuerrückbehaltes massgebend ist (vgl. E. 4.1 Abs. 1). Gegebenenfalls müsste hinsichtlich all dieser Zahlstellen neu verfügt werden, wobei nicht nur die Höhe der zu bezahlenden Beiträge, sondern auch die Zahlungspflicht als solche jeweils neu geklärt werden müsste. Letzteres erscheint jedoch als völlig unpraktikabel und ist im Übrigen auch der Rechtssicherheit höchst abträglich.

4.6 Nach dem Gesagten ergibt sich aus den normunmittelbaren Auslegungselementen, dass der Sinn von Art. 28 Abs. 1 IQG insoweit eindeutig ist, als der massgebende Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat nach dem ZBstA erhobenen Steuerrückbehalt nicht unter Berücksichtigung von Angaben bestimmt werden kann, welche eine Zahlstelle erst *nach* der Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens der ESTV geliefert hat. Trifftige Gründe, diesbezüglich vom klaren Gesetzeswortlaut abzuweichen, sind nicht gegeben.

Der genannte klare Sinn von Art. 28 Abs. 1 IQG darf nicht mittels einer verfassungskonformen Auslegung beiseitegeschoben werden (vgl. E. 1.4). Am Ergebnis der vorstehenden Auslegung würde sich freilich – wie im Folgenden aufgezeigt wird – selbst dann nichts ändern, wenn davon ausgegangen würde, dass grundsätzlich Raum für eine verfassungskonforme Auslegung besteht.

4.6.1 Nach Ansicht der Beschwerdeführerin verstösst es in dreierlei Hinsicht gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, wenn nach Unterzeichnung des Abkommens UK vorgenommene Korrekturen

der Angaben der Zahlstellen nicht berücksichtigt werden: Zum einen werde die Beschwerdeführerin damit der Zahlungspflicht unterworfen, obschon sie sich in der gleichen Lage wie andere, nicht zahlungspflichtige Zahlstellen befinde, deren jeweiliger Anteil am Steuerrückbehalt 2010 betreffend das Vereinigte Königreich gleichermassen nicht mehr als 0,01 Prozent des Steuerrückbehaltes betreffend diesen Staat betrage (vgl. Beschwerde, N. 84). Zum anderen werde die Beschwerdeführerin dadurch gleich behandelt wie eine Zahlstelle, welche bis zum 31. März 2011 den gleichen Steuerrückbehaltsbetrag betreffend das Vereinigte Königreich wie seinerzeit die Beschwerdeführerin gemeldet, diesen Betrag aber später nicht berichtet habe. Indem über letzteren Unterschied hinweggesehen werde, werde Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt (Beschwerde, N. 85). Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, eine Nichtberücksichtigung ihrer nach Unterzeichnung des Abkommens UK vorgenommenen Korrekturen verletze das Rechtsgleichheitsgebot auch insofern, als die ESTV damit von den nach dem 31. März 2011 erfolgten Korrekturen am Steuerrückbehalt betreffend das Steuerjahr 2010 einzig diejenigen zulasse, welche eine Zahlungspflicht der Zahlstelle begründen, nicht jedoch solche, welche eine Zahlungspflicht verhindern (vgl. Beschwerde, N. 94 ff., insbesondere N. 97).

Mit ihrem erstgenannten Vorbringen betreffend das Rechtsgleichheitsgebot macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, sie sei gleich zu behandeln wie eine Zahlstelle, die gemäss den vor der Unterzeichnung des Abkommens UK – bis zum 31. März 2011 – gemeldeten Angaben einen Anteil von nicht mehr als 0,01 Prozent des in Bezug auf das Vereinigte Königreich erhobenen Steuerrückbehaltes 2010 aufwies und damit nicht zahlungspflichtig ist. Damit stösst die Beschwerdeführerin aber ins Leere. Sie befindet sich nämlich nicht in einer Lage, welche in den rechtswesentlichen Punkten vergleichbar ist mit derjenigen von nicht zahlungspflichtigen Zahlstellen, die *aufgrund ihrer bis zum 31. März 2011 der ESTV erstatteten Meldungen* hinsichtlich des Vereinigten Königreiches letztlich (ebenfalls) Steuerrückbehaltsbeträge von jeweils nicht mehr als 0,01 Prozent des in Bezug auf das Vereinigte Königreich erhobenen Steuerrückbehaltes überwiesen. Die für die Anwendung des Gleichheitssatzes erforderliche Vergleichbarkeit der Sachverhalte (vgl. E. 2.5.3) ist insoweit nicht gegeben. Es ist sodann nicht substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich, dass die Vorinstanz bei anderen Zahlstellen als der Beschwerdeführerin, welche nach Unterzeichnung des Abkommens UK ihre bis zum 31. März 2011 gemachten Meldungen an die ESTV betragsmässig nach unten korrigiert ha-

ben, anders als bei der Beschwerdeführerin eine neue Beurteilung der Zahlungspflicht nach Art. 28 Abs. 1 IQG zugunsten der betroffenen Zahlstelle vorgenommen hätte.

Auch die zweite von der Beschwerdeführerin gerügte Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes ist nicht gegeben: Denn nach der vorstehenden Auslegung des Gesetzes werden alle Zahlstellen, welche bis zur Unterzeichnung des Abkommens UK den gleichen Steuerrückbehaltsbetrag des Jahres 2010 betreffend das Vereinigte Königreich an die ESTV gemeldet haben, in Bezug auf ihre Zahlungspflicht gleich behandelt. Dass damit nicht daran angeknüpft wird, ob eine Zahlstelle den entsprechenden Betrag nach Unterzeichnung des Abkommens berichtigt oder nicht, bildet keine unterlassene Differenzierung, welche sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängt. Letzteres gilt schon deshalb, weil – wie ausgeführt – sachliche Gründe dafür bestehen, auf eine solche Unterscheidung zu verzichten (vgl. E. 4.4.1.2 und 4.5).

Nicht stichhaltig ist sodann auch das Vorbringen, die Vorinstanz lasse in Verletzung des Gleichheitssatzes nach dem 31. März 2011 (bzw. jedenfalls nach Abkommensunterzeichnung) einzig die Zahlungspflicht begründende, nicht aber diese Pflicht ausschliessende Korrekturen am Steuerrückbehalt zu. Zwar beruft sich die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf eine Diskrepanz zwischen dem nach einem Schreiben der ESTV vom 20. Dezember 2013 in Aussicht gestellten, von der Beschwerdeführerin zu übernehmenden Anteil am Ausfall (Fr. 937'883.92) und dem in der angefochtenen Verfügung festgehaltenen Betrag (von Fr. 922'084.92; vgl. dazu Beschwerde, N. 96). Diese Diskrepanz lässt sich jedoch entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht als Beleg dafür interpretieren, dass die Vorinstanz in der Zeitspanne zwischen dem 20. Dezember 2013 und dem Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung festgestellt haben muss, dass «weitere Zahlstellen [als von dieser Behörde ursprünglich angenommen] zahlungspflichtig sind» (Beschwerde, N. 96). Letzteres gilt schon deshalb, weil die ESTV in ihrem Schreiben vom 20. Dezember 2013 ihre Berechnungsgrundlagen nicht vollständig aufgeführt hat und lediglich von einem voraussichtlich zu übernehmenden Betrag von «rund» Fr. 937'883.92 sprach (vgl. Beschwerdebeilage 5 S. 2).

Ob die Beschwerdeführerin überhaupt, falls die Vorinstanz nachträglich weitere Zahlstellen ins Recht gefasst haben sollte, etwas zu ihren Gunsten ableiten könnte, kann nach dem Gesagten dahingestellt bleiben.

Eine Anwendung von Art. 28 Abs. 1 IQG in dem Sinne, dass die nach Unterzeichnung des Abkommens UK seitens der Zahlstellen gemeldeten Korrekturen am EU-Steuerrückbehalt generell nicht zu berücksichtigen sind, läuft im Übrigen nicht auf eine Ungleichbehandlung durch einseitiges Abstellen auf die Zahlungspflicht begründende Korrekturen hinaus.

Das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV legt somit keine von den vorstehenden Erwägungen abweichende Auslegung von Art. 28 Abs. 1 IQG nahe.

4.6.2 Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, eine Nichtberücksichtigung der nach Unterzeichnung des Abkommens UK seitens der Zahlstelle gemeldeten Korrekturen am EU-Steuerrückbehalt verletze das Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV, stösst sie von vornherein ins Leere:

Der Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat erhobenen Steuerrückbehalt, welcher für die hier interessierende Zahlungspflicht von Art. 28 IQG massgebend ist, bildet entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin keinen Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Zahlstelle: Für die Höhe des EU-Steuerrückbehaltes entscheidend ist in erster Linie die Höhe der von der Zahlstelle ausgerichteten Zinszahlungen (vgl. Art. 1 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 ZBstA). Die Höhe dieser Zinszahlungen muss aber nicht mit der Höhe des Gewinnes oder Kapitals der Zahlstelle korrelieren. Mit anderen Worten hat der Bundesgesetzgeber mit Art. 28 Abs. 1 IQG eine Regelung geschaffen, welche vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweicht. Insoweit belässt der Bundesgesetzgeber folglich schon deshalb keinen Raum für eine verfassungskonforme Auslegung und ist seine Regelung aufgrund von Art. 190 BV (vgl. E. 1.5) ohne Rücksicht auf einen allfälligen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip anzuwenden. Dementsprechend kann der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mit Erfolg für eine Berücksichtigung von nachträglichen Berichtigungen der vorliegend in Frage stehenden Art angerufen werden.

Ob der in Art. 28 IQG vorgesehene Beitrag bestimmter Zahlstellen an die Deckung des Ausfalls überhaupt als Steuer betrachtet werden kann, die ihrer Art nach die Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips zulässt (vgl. E. 2.5.4), kann vor diesem Hintergrund dahingestellt bleiben.

4.6.3 Der Ausschluss der Berücksichtigung von nach Unterzeichnung des Abkommens UK vorgenommenen Korrekturen der Zahlstellen am EU-

Steuerrückbehalt im Zusammenhang mit Art. 28 Abs. 1 IQG ist sodann auch verhältnismässig. Denn – wie ausgeführt (vgl. E. 4.5) – kann es zur Notwendigkeit von Korrekturen betreffend die Beitragspflicht bei zahlreichen schweizerischen Zahlstellen führen, wenn in Bezug auf eine einzelne Zahlstelle Änderungen am massgebenden Steuerrückbehalt nach Unterzeichnung des Abkommens UK zugelassen würden. Es ist geeignet und erforderlich, dass zur Vermeidung solcher unpraktikabler Nachkorrekturen und im Interesse der Rechtssicherheit (vgl. E. 4.5) in einzelnen Fällen der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 IQG ein nicht dem letztlich bezahlten Steuerrückbehalt entsprechender Anteil zugrunde gelegt wird (vgl. zum Verhältnismässigkeitsprinzip E. 2.5.1). Zwar kann einer Zahlstelle – wie in der vorliegenden Konstellation der Beschwerdeführerin – daraus eine nicht unerhebliche Zahlungspflicht erwachsen. Dies ist aber in einer übergeordneten Gesamtbetrachtung für den Einzelfall hinzunehmen. Letzteres gilt umso mehr, als nicht auszuschliessen ist, dass die Beschwerdeführerin für einen allenfalls aus der Zahlungspflicht erwachsenden Schaden – namentlich bei absichtlicher Täuschung über die tatsächlichen Verhältnisse – von ihren beiden in den USA ansässigen Kunden Ersatz fordern kann. Auch die Verhältnismässigkeit im engeren Sinne ist damit gegeben.

Ob der Verhältnismässigkeitsgrundsatz vorliegend auch mit Blick auf den dem Gesetz zugrunde liegenden Zweck der Verhinderung von Manipulationen als gewahrt erscheint, kann hier dahingestellt bleiben (vgl. dazu Beschwerde, S. 31 ff.).

Der behauptete Umstand, dass die Beschwerdeführerin infolge zu später Entdeckung der falschen Registrierung ihrer beiden in den USA ansässigen Kunden keine Möglichkeit einer für ihre Zahlungspflicht wirksamen Korrektur ihrer Falschdeklaration mehr hatte, schliesst bei Würdigung der gesamten Umstände die Verhältnismässigkeit nach dem Gesagten nicht aus.

Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang auch unter Berücksichtigung der im konkreten Fall für die Beschwerdeführerin resultierenden Zahlungspflicht keine Belastung substantiiert, welche einer konfiskatorischen Besteuerung gleichkäme (s. Beschwerde, S. 33). Die vorliegend streitige, (bloss) einmalige Erhebung des Ausfallbeitrages verstösst damit nicht gegen das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung (vgl. dazu E. 2.5.5), und zwar unabhängig davon, ob im vorliegenden Kontext überhaupt von einer eigentlichen Besteuerung bzw. einer Steuer die Rede sein kann.

4.7 Nach dem Ausgeführten wird durch Art. 28 Abs. 1 Sätze 2 und 3 IQG ausgeschlossen, dass der massgebende Anteil am in Bezug auf den Partnerstaat nach dem ZBstA erhobenen Steuerrückbehalt unter Berücksichtigung von Angaben bestimmt wird, welche eine Zahlstelle erst *nach* der Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens (bzw. des Abkommens UK) der ESTV geliefert hat. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerde, S. 33 f.) sind keine triftigen Gründe ersichtlich, welche dafür sprechen, diese Regel in teleologischer Reduktion (vgl. E. 1.4) in der vorliegenden Konstellation nicht anzuwenden.

Aus dem Gesagten folgt, dass die Vorinstanz bei der Beurteilung der Beitragspflicht nach Art. 28 Abs. 1 IQG in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Ordnung von dem seitens der Beschwerdeführerin am 6. Januar 2011 gemeldeten Steuerrückbehalt von Fr. 45'075.90 ausgegangen ist.

5.

In der Beschwerde wird (unabhängig von der Frage nach der Auslegung von Art. 28 Abs. 1 IQG) geltend gemacht, ein Abstellen auf den ursprünglich gemeldeten Steuerrückbehalt von Fr. 45'075.90 verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Zur Begründung wird ausgeführt, die Vorinstanz habe der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. und 20. Dezember 2013 Fristen zur Prüfung und Berichtigung der Berechnungsgrundlagen betreffend die Ausfallzahlung eingeräumt. Indem die Vorinstanz demgegenüber im angefochtenen Entscheid eine entsprechende Berichtigung als unzulässig qualifiziert habe, habe sie sich widersprüchlich verhalten.

Dieses Vorbringen ist nicht stichhaltig. Zum einen hat die Vorinstanz mit ihrem Schreiben vom 20. Dezember 2013 erklärt, ihr Schreiben vom 6. Dezember 2013 sei als gegenstandslos zu betrachten. Aus diesem Grund und weil die Beschwerdeführerin der ESTV jedenfalls bis zum Erhalt des Schreibens vom 20. Dezember 2013 keine Änderungen ihres gemeldeten Steuerrückbehaltes mitteilte, lässt sich aus dem Schreiben vom 6. Dezember 2013 von vornherein nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten. Zum anderen hat die Vorinstanz die Beschwerdeführerin zwar mit ihrem Schreiben vom 20. Dezember 2013 darum ersucht, die Grundlagen zur Berechnung ihres Anteils an der voraussichtlich zu leistenden Zahlung zu überprüfen. Die Vorinstanz hat damit aber nicht in Aussicht gestellt, dass sie allfällige nachträgliche Änderungen bzw. Korrekturen der Berechnungsgrundlagen berücksichtigen wird. Folglich hat sich die

Vorinstanz weder widersprüchlich verhalten noch auf andere Weise gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. E. 2.5.2) verstossen.

6.

6.1 Es steht somit fest, dass vorliegend einer Beurteilung der Zahlungspflicht nach Art. 28 Abs. 1 IQG ein Steuerrückbehalt von Fr. 45'075.90 zugrunde zu legen ist. Damit ist zugleich erstellt, dass die 0,01-Prozent-Schwelle von Art. 28 Abs. 1 IQG überschritten ist und die Beschwerdeführerin einen Anteil am Ausfall zu tragen hat (vgl. E. 3.2).

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz letzteren Anteil richtig bestimmt hat.

6.2 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass sich der in Art. 28 Abs. 2 IQG erwähnte Anteil, welcher für die Aufteilung des nicht verrechneten Betrages der Vorauszahlung massgebend ist, nach dem effektiv geschuldeten (bzw. dem allenfalls und in der vorliegenden Konstellation erst nach Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens berechtigten) Steuerrückbehalt richtet (Beschwerde, S. 19 ff.). Nach ihrer Meinung gilt dies auch, wenn angenommen werden sollte (was wie gezeigt der Fall ist), dass beim Anteil am Steuerrückbehalt im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG auf den vor der Abkommensunterzeichnung gemeldeten Steuerrückbehalt abzustellen ist. Für die «definitive Verteilung der Ausfallhaftung zwischen den zahlungspflichtigen Zahlstellen» gemäss Art. 28 Abs. 2 IQG lasse sich nämlich ein ausschliessliches Abstellen auf die ursprünglich gemeldeten Rückhaltsbeträge nicht damit rechtfertigen, «dass der Gesetzgeber beabsichtigte, die von Ausfallzahlungen betroffenen Zahlstellen frühzeitig über ihre mögliche Zahlungspflicht für die Ausfallzahlungen zu informieren» (vgl. Beschwerde, S. 19 f.). In der Botschaft IQG sei (in BBl 2012, 5027) überdies in Bezug auf die Berechnung der Zahlungsquote ausdrücklich vom *erhobenen* Steuerrückbehalt die Rede.

Zu Recht ist unbestritten, dass die Wendung «nach Massgabe ihres Anteils» in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 IQG auf den Anteil der zahlungspflichtigen Zahlstellen am hinsichtlich des Partnerstaates erhobenen Steuerrückbehalt Bezug nimmt. Letzteres ergibt sich aus der systematischen Stellung von Art. 28 Abs. 2 Satz 1 IQG im unmittelbaren Anschluss an Art. 28 Abs. 1 IQG. Diese systematische Stellung von Art. 28 Abs. 2 Satz 1 IQG zwingt sodann aber auch zum Schluss, dass sich der Anteil im Sinne von Art. 28 Abs. 2 IQG prinzipiell nach den gleichen Grundsätzen bestimmt wie der in Art. 28 Abs. 1 IQG erwähnte Anteil, für welchen – wie ausgeführt (vgl. E. 4)

– die Angaben der Zahlstellen vor Unterzeichnung des einschlägigen Abkommens massgebend sind (vgl. dazu auch Art. 26 Abs. 5 Sätze 2 und 3 IQG, wo die Wendungen «Anteil aufgrund der letzten statistischen Angaben, welche die Zahlstellen der ESTV vor Unterzeichnung des anwendbaren Abkommens geliefert haben», und «nach Massgabe ihres Anteils» bezeichnenderweise im gleichen Absatz stehen und damit noch enger miteinander verknüpft sind). Dafür spricht zudem der Umstand, dass Art. 28 Abs. 3 IQG, welcher ebenfalls die Verteilung des nicht verrechneten Betrages der Vorauszahlung auf die zahlungspflichtigen Zahlstellen betrifft, ausdrücklich auf den Anteil nach Art. 28 Abs. 1 IQG verweist (vgl. E. 2.4).

Die von der Beschwerdeführerin angerufene, hiavor (E. 4.3.1) zitierte Stelle aus der Botschaft IQG kann nichts daran ändern, dass aufgrund des Wortlauts und der systematischen Stellung der Begriff des Anteils im Sinne von Art. 28 Abs. 2 IQG grundsätzlich gleich zu verstehen ist wie der Begriff des Anteils gemäss Art. 28 Abs. 1 IQG.

Es besteht – soweit hier interessierend – nur *eine* Abweichung zwischen dem Anteil im Sinne von Art. 28 Abs. 1 IQG und demjenigen von Art. 28 Abs. 2 IQG: So ist zur Ermittlung des ersteren Anteils der von der jeweiligen Zahlstelle in Bezug auf den Partnerstaat erhobene Steuerrückbehalt zum Gesamttotal der von *allen* schweizerischen Zahlstellen hinsichtlich dieses Staates erhobenen Steuerrückbehaltes in Beziehung zu setzen. Demgegenüber ist zur Bestimmung des Anteils im Sinne von Art. 28 Abs. 2 IQG der von der jeweiligen, nach Art. 28 Abs. 1 IQG zahlungspflichtigen Zahlstelle in Bezug auf den Partnerstaat erhobene Steuerrückbehalt ins Verhältnis zum Gesamtbetrag des Steuerrückbehaltes zu setzen, welcher hinsichtlich des Partnerstaates von den nach letzterer Vorschrift *zahlungspflichtigen* schweizerischen Zahlstellen erhoben wurde. Ein anderes Vorgehen würde darauf hinauslaufen, dass ein Teil des nicht verrechneten Betrages der Vorauszahlung nicht auf die nach Art. 28 Abs. 1 IQG beitragspflichtigen Zahlstellen verteilt würde. Dies stünde im Widerspruch zu Art. 28 Abs. 2 IQG, wonach der (gesamte) nicht verrechnete Betrag der Vorauszahlung auf die zahlungspflichtigen Zahlstellen aufgeteilt wird.

Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz bei ihrer Berechnung des von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden Betrages vom gesamten Steuerrückbehalt 2010 betreffend das Vereinigte Königreich (Fr. 24'511'416.85) zu Recht das Total des Steuerrückbehaltes abgezogen, das auf die für den Ausfall *nicht zahlungspflichtigen* Zahlstellen entfällt (Abzug von Fr. 69'036.73).

In rechnerischer Hinsicht wird der angefochtene Einspracheentscheid im Übrigen zu Recht nicht beanstandet.

7.

Ergänzend ist anzumerken, dass der Beschwerdeführerin für das Einspracheverfahren zu Recht keine Parteientschädigung zugesprochen wurde. Denn eine Grundlage für eine Parteientschädigung im Einspracheverfahren besteht weder im IQG noch im VwVG. Art. 64 VwVG bezieht sich einzig auf Beschwerdeverfahren. Beim Erlass des VwVG hat der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet, die Möglichkeit der Zusprechung einer Parteientschädigung auch für das erstinstanzliche Verfahren vorzusehen (BGE 132 II 47 E. 5.2; MICHAEL BEUSCH, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 64 N. 4; MARCEL MAILLARD, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 64 N. 1). Eine Pflicht zur Entrichtung einer Parteientschädigung existiert weder als allgemeiner prozessualer Grundsatz noch ergibt sich eine solche aus der Verfassung. Sie bedarf daher einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Fehlt es an einer solchen, ist im erstinstanzlichen Verfahren wie auch im verwaltungsinternen Einspracheverfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen (BGE 132 II 47 E. 5.2; Urteil des BGer 2A.468/2005 vom 7. April 2006 E. 3.4, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2853/2008 vom 11. März 2010 E. 6).

8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde unbegründet und dementsprechend vollumfänglich abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In Anwendung von Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) werden diese auf Fr. 12'500.- festgesetzt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

9.

Angesichts des Umstandes, dass höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, ob Entscheide betreffend die steuerliche Regularisierung von Vermögens-

werten durch Einmalzahlung Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne des BGG bilden (vgl. dazu Urteile des BGer 2C_970/2015 vom 3. November 2015 E. 2.2, 2C_48/2015 vom 20. Januar 2015 E. 2.1), und weil die vorliegende Streitigkeit in Zusammenhang mit dieser Regularisierung steht, ist die Rechtsmittelbelehrung vorliegend konditional zu formulieren (vgl. Urteile des BVGer A-7010/2015 vom 19. Mai 2016 E. 12, A-5178/2014 vom 13. Oktober 2015 E. 10, A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 10, A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 E. 7).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 12'500.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, 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 (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist.

Sofern es sich bei diesem Entscheid nicht im Sinne der Erwägungen um einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersa-

chen handelt, kann dagegen innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind.

So oder anders ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat sie die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: