Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4084/2007
{T 0/2}

Urteil vom 5. November 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz), Pascal Mollard, Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

1. **Wohlfahrtsfonds Z._____ AG**, ...,
2. **Vermögensbildungsstiftung Y._____**, ...,
3. **Stiftung X._____**, ...,
4. **Wohlfahrtsfonds W._____**, ...,
5. **Pensionskasse V._____**, ...,

alle vertreten durch ...,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Der Wohlfahrtsfonds Z._____ AG (nachfolgend „Wohlfahrtsfonds Z._____“), die Vermögensbildungsstiftung Y._____ (nachfolgend „Vermögensbildungsstiftung“), die Stiftung X._____ (nachfolgend „Stiftung X._____“), der Wohlfahrtsfonds W._____ (nachfolgend „Wohlfahrtsfonds W._____“) sowie die Pensionskasse V._____ (nachfolgend „PK V._____“) (gesamthaft nachfolgend „A._____Vorsorgewerke“) besassen per 31. Dezember 2003 folgende Bestände an Inhaberaktien à nominal Fr. 1.-- der S._____ Holding AG, ... (nachfolgend „S._____ Holding“ sowie „S._____ Holding Aktien“):

• PK V._____	615'000
• Stiftung X._____	50'000
• Vermögensbildungsstiftung	30'000
• Wohlfahrtsfonds Z._____	15'000
• Wohlfahrtsfonds W._____	15'000
Total	725'000

B.
Im Januar 2004 kontaktierte die S._____ Bankers AG (heute T._____ Bank AG; nachfolgend „S._____ Bank“), Pfäffikon, den Vertreter der A._____Vorsorgewerke und fragte an, ob sie bereit wären, einen Teil ihrer S._____ Holding Aktien zum Zwecke der Kapitalherabsetzung an die S._____ Holding anzudienen. Der Vertreter stimmte diesem Anliegen zu, machte aber geltend, dass die A._____Vorsorgewerke in den S._____ Holding Aktien investiert bleiben möchten. Er erklärte sich bereit, Aktien aus den bisherigen Beständen der A._____Vorsorgewerke zur Kapitalherabsetzung an die S._____ Holding anzudienen und wieder einen gleichen Bestand von S._____ Aktien zu erwerben.
Die S._____ Holding und die S._____ Bank standen in den Jahren 2003 und 2004 in einem Mutter-Tochter-Verhältnis mit hundertprozentiger Beherrschung durch die S._____ Holding.
Am 12. Januar 2004, valuta 15. Januar 2004, verkaufte die S._____

Bank der PK V._____, der Stiftung X._____ und dem Wohlfahrtsfonds Z._____ insgesamt 195'000 S._____ Aktien zum Marktpreis von Fr. 84.35 je Aktie, wie folgt:

- PK V._____ 170'000
- Stiftung X._____ 10'000
- Wohlfahrtsfonds Z._____ 15'000

Am 20. Januar 2004, valuta 23. Januar 2004, kaufte die S._____ Bank im Namen und auf Rechnung der S._____ Holding insgesamt 198'870 S._____ Aktien zurück; davon entfielen 195'000 zum Preis von Fr. 84.75 je Aktie auf die PK V._____, die Stiftung X._____ und den Wohlfahrtsfonds Z._____. Im Einzelnen stellt sich dies wie folgt dar:

- PK V._____: 170'000 Aktien zum Preis von total Fr. 14'407'500.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 14'407'500.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 4'983'125.-- (35% von Fr. 14'237'500.--) ab.

- Stiftung X._____: 10'000 Aktien zum Preis von total Fr. 847'500.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 847'500.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 293'125.-- (35% von Fr. 837'500.--) ab.

- Wohlfahrtsfond Führungskräfte: 15'000 Aktien zum Preis von total Fr. 1'271'250.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 1'271'250.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 439'687.50 (35% von Fr. 1'256'250.--) ab.

C.

Am 18. Februar 2004 vernichtete die S._____ Holding die am 20. Januar 2004 durch die S._____ Bank von den A._____Vorsorgewerken erworbenen 195'000 Inhaberaktien im Rahmen einer Kapitalreduktion, durch welche insgesamt 198'870 Inhaberaktien amortisiert wurden.

D.
Später, im ersten Halbjahr 2004, kontaktierte die S._____ Bank wiederum den Vertreter der A._____Vorsorgewerke und fragte erneut an, ob sie bereit wären, einen Teil ihrer S._____ Holding Aktien zum Zwecke der Kapitalherabsetzung an die S._____ Holding anzudienen. Der Vertreter stimmte diesem Anliegen wiederum zu.

Am 14. Juli 2004, valuta 19. Juli 2004, verkaufte die S._____ Bank den A._____Vorsorgewerken insgesamt 500'000 S._____ Aktien zum Marktpreis von Fr. 77.-- je Aktie, wie folgt:

- PK V._____ 410'000
- Stiftung X._____ 50'000
- Vermögensbildungsstiftung 10'000
- Wohlfahrtsfonds Z._____ 15'000
- Wohlfahrtsfonds W._____ 15'000

Gleichentags (und ebenfalls mit valuta 19. Juli 2004) kaufte die S._____ Bank im Namen und auf Rechnung der S._____ Holding insgesamt 500'000 S._____ Aktien von den A._____Vorsorgewerken zum Preis von Fr. 78.-- per Aktie zurück. Im Einzelnen stellt sich dies wie folgt dar:

- PK V._____: 410'000 Aktien zum Preis von total Fr. 31'980'000.-- Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 31'980'000.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 11'049'500.-- (35% von Fr. 31'570'000.--) ab.

- Stiftung X._____: 50'000 Aktien zum Preis von total Fr. 3'900'000.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 3'900'000.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 1'347'500.-- (35% von Fr. 3'850'000.--) ab.

- Vermögensbildungsstiftung: 10'000 Aktien zum Preis von total Fr. 780'000.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von

Fr. 780'000.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 269'500.-- (35% von Fr. 770'000.--) ab.

- Wohlfahrtsfonds Z._____: 15'000 Aktien zum Preis von total Fr. 1'170'000.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 1'170'000.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 404'250.-- (35% von Fr. 1'155'000.--) ab.

- Wohlfahrtsfonds W._____: 15'000 Aktien zum Preis von total Fr. 1'170'000.--. Die S._____ Bank rechnete auf dem Preis von Fr. 1'170'000.-- nach Abzug des Nominalwertes von Fr. 1.-- pro Aktie eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 404'250.-- (35% von Fr. 1'155'000.--) ab.

E.
Am 23. Februar 2005 vernichtete die S._____ Holding die am 14. Juli 2004 durch die S._____ Bank von den A._____Vorsorgewerken erworbenen 500'000 Inhaberaktien im Rahmen einer Kapitalreduktion, durch welche insgesamt 500'000 Inhaberaktien amortisiert wurden.

F.
In den Monaten Februar bis Mai 2005 machten die A._____Vorsorgewerke für die vorerwähnten Kapitalherabsetzungen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 19'190'937.50 geltend. Im Einzelnen stellt sich dies wie folgt dar:

- PK V._____: Sie beantragte am 18. Februar 2005 eine Rückerstattung im Umfang von Fr. 16'032'625.-- (Fr. 4'983'125.-- plus Fr. 11'049'500.--).

- Stiftung X._____: Sie beantragte am 28. Februar 2005 eine Rückerstattung im Umfang von Fr. 1'640'625.-- (Fr. 293'125.-- plus Fr. 1'347'500.--).

- Vermögensbildungsstiftung: Sie beantragte am 27. April 2005 eine Rückerstattung im Umfang von Fr. 269'500.--.

- Wohlfahrtsfonds Z._____: Er beantragte am 2. Mai 2005 eine Rückerstattung im Umfang von Fr. 843'937.50 (Fr. 439'687.50 plus Fr. 404'250.--).

- Wohlfahrtsfonds W._____: Er beantragte am 28. April 2005 eine Rückerstattung im Umfang von Fr. 404'250.--.

Die ESTV gab den entsprechenden Anträgen statt.

G.
Aufgrund späterer Abklärungen erhielt die ESTV Kenntnis von den vorerwähnten Aktienkäufen der A._____Vorsorgewerke bei der S._____ Bank. Mit Schreiben vom 9. Juni 2005 (vi. Bel. 12) bestätigte die S._____ Bank der ESTV, dass die S._____ Holding zum Zwecke der Kapitalherabsetzung ausdrücklich Titel aus Altbeständen von Investoren unter Verrechnungssteuerabzug gekauft habe. Die PK A._____bestätigte mit Schreiben vom 20. Juni 2005 (vi. Bel. 2), sie habe die der S._____ Holding im Rahmen der Aktienrückkäufe vom Januar 2004 und Juli 2004 angedienten Aktien aus Altbeständen verkauft. Die vorbereitende Anfrage der S._____ Holding, an einem allfälligen Aktienrückkauf teilzunehmen, habe sie positiv beantwortet und sich bereit erklärt, Aktien anzudienen. Diese Zusage habe sie dann durch den Verkauf ihrer Altbestände im Januar 2004 und Juli 2004 auch eingelöst. Obschon sie der S._____ Holding die Zusage zum Verkauf eines Teils ihrer S._____ Aktien gegeben habe, habe sie ihre Gesamtbeteiligung an der S._____ Holding nicht reduzieren wollen. Durch Zukäufe im Januar und Juli 2004 sei diese Absicht realisiert worden.

H.
Mit Schreiben vom 8. Februar 2006 (vi. Bel. 10) forderte die ESTV die A._____Vorsorgewerke zur Rückzahlung der vorerwähnten Rückerstattungsbeträge von insgesamt Fr. 19'190'937.50 auf. Mit Schreiben vom 29. Juni 2006 (vi. Bel. 13) erklärten die A._____Vorsorgewerke, die nunmehr geleisteten Rückzahlungen per 28. Juni 2006 erfolgten unter ausdrücklichem Vorbehalt und der Bestand sowie die Höhe der Forderungen der ESTV sei in einem Rechtsmittelverfahren abschliessend festzustellen. Die Bezahlung erfolge einzig zum Zwecke der Begrenzung des Verzugszinses und stelle keine Anerkennung der geltend gemachten Forderung dar.

I.
Nach Wechsel diverser Korrespondenzen und Durchführung verschiedener Besprechungen entschied die ESTV am 20. Dezember 2006 (in je separaten Entscheiden) gestützt auf Art. 51 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21), dass sie den (einzelnen) A._____Vorsorgewerken die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Betrag von insgesamt Fr. 19'190'937.50 auf den (jeweiligen) im Jahr 2004 fällig gewordenen Teilliquidationsanteilen (von gesamthaft Fr. 54'831'250.--) betreffend die Kapitalreduktion von insgesamt 695'000 Aktien der S._____ Holding verweigere (für die anteilsmässigen Verhältnisse siehe Bst. B bis D hievor).

J.
Mit Schreiben vom 10. Januar 2007 ersuchten die A._____Vorsorgewerke um Einsicht in sämtliche Akten des Verfahrens.

Am 31. Januar 2007 erhoben die A._____Vorsorgewerke gegen die Verfügungen vom 20. Dezember 2006 (je separat und entsprechend ihren Anteilen) Einsprache und beantragten, ihnen sei die Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 19'190'937.50 auf den im Jahre 2004 fällig gewordenen Teilliquidationsanteilen aus der Kapitalherabsetzung von gesamthaft 695'000 Aktien der S._____ Holding zurückzuerstatten, zuzüglich des von ihnen (je) an die ESTV für die Zeit zwischen der Rückerstattung und der Wiedereinzahlung der Verrechnungssteuer entrichteten Zinses, zuzüglich (je) eines Vergütungszinses von 5% ab 28. Juni 2006.

K.
Mit Entscheid vom 10. Mai 2007 wies die ESTV die Einsprachen – vorbehältlich der beantragten Akteneinsicht – vollumfänglich ab und entschied in der Sache, die A._____Vorsorgewerke hätten ihr den Betrag von insgesamt Fr. 19'190'937.50 zu Recht vergütet. Ausserdem würden diese ihr einen (anteilsmässigen) Verzugszins von fünf Prozent auf den besagten (Gesamt-)Betrag für die Zeitspanne der Rückerstattung bis zum 28. Juni 2006 schulden.

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Einsprecher hätten wirtschaftlich nicht frei über die Zahlungen der S._____ Bank vom 20. Januar 2004 und 14. Juli 2004 verfügen

können und es sei ihnen das Recht zur Nutzung an diesen Zahlungen abzusprechen. Zudem kam die ESTV zum Schluss, es liege eine Steuerumgehung vor. Zur Verzinsung führte die ESTV schliesslich aus, in Analogie zu Art. 16 Abs. 2 VStG würden zu Unrecht zurückerstattete Verrechnungssteuerbeträge für die Zeitspanne, in welcher sie zu Unrecht bei den Einsprechern lagerten, einer Verzinsung unterliegen.

L.
Gegen den Einspracheentscheid vom 10. Mai 2007 erhoben die A._____Vorsorgewerke (Beschwerdeführende) je am 13. Juni 2007 Beschwerde, in welchen sie die Anträge gemäss den am 31. Januar 2007 erhobenen (vgl. diesbezüglich Bst. J hievor) – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – erneuerten.

M.
Mit Verfügung vom 21. Juni 2007 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerden und teilte den Beschwerdeführenden sowie der ESTV mit, das Verfahren werde unter der Nummer A-4084/2007 weitergeführt.

N.
In Ihrer Vernehmlassung vom 9. Oktober 2007 beantragte die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerden.

O.
Mit Verfügung vom 5. November 2007 stellte das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführenden antragsgemäss eine Kopie der Vernehmlassungsbeilage Nr. 26 (anonymisierter Auszug aus dem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 3. Oktober 2006) zu.

P.
Mit Replik vom 3. Dezember 2007 und Duplik vom 29. Januar 2008 hielten die Parteien je an ihren Anträgen fest. Die Beschwerdeführenden beantragten zusätzlich die Vernehmlassungsbeilage Nr. 26 sei aus dem Recht zu weisen.

Q.
Auf die Begründung der Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit erforderlich – bei den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Einspracheentscheide der ESTV unterliegen gestützt auf Art. 31 und 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

2.
Die Beschwerdeführenden haben den Einspracheentscheid vom 10. Mai 2007 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie sind durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

3.
Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführenden 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; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

4.
Die Beschwerdeführenden stellen in ihrer Replik den Antrag, die Beilage 26 der Vorinstanz sei aus dem Recht zu weisen.
Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest. Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gilt im Übrigen der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1632).
Die fragliche Beilage beschlägt rechtliche Ausführungen der Steuerrekurskommission, welche diese im Zusammenhang mit einem Verfahren betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemacht hat. Das

Bundesverwaltungsgericht wird gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen direkt auf dieses Urteil Bezug nehmen, soweit es einschlägig ist. Es besteht daher keinerlei Anlass, die Beilage 26, welche lediglich einen Auszug aus diesem Urteil darstellt und welche von der ESTV zur Unterstützung ihres Standpunktes ins Recht gelegt wurde, formell aus dem Recht zu weisen.

5.

5.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

5.2 Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellen.

5.2.1 Für eine besondere Art von geldwerten Leistungen, den Erwerb eigener Aktien, enthält das Verrechnungssteuergesetz in der vorliegend anwendbaren Fassung eine spezielle Regelung in Art. 4a VStG. Art. 4a Abs. 1 und 2 VStG (eingefügt durch Ziff. I 4 des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unterneh-

mensbesteuerung 1997, in Kraft seit 1. Januar 1998 [AS 1998 669 677, BBl 1997 II 1164]), bestimmen was folgt: „Erwirbt eine Gesellschaft oder Genossenschaft gestützt auf einen Beschluss über die Herabsetzung des Kapitals oder im Hinblick auf eine Herabsetzung ihres Kapitals eigene Beteiligungsrechte (Aktien, Stammanteile [...], Partizipationsscheine oder Genussscheine), so unterliegt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten Nennwert dieser Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer. Dasselbe gilt, soweit der Erwerb eigener Beteiligungsrechte den Rahmen der Artikel 659 (oder ...) des Obligationenrechts (vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) überschreitet“ (Abs. 1) und wenn „eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft im Rahmen der Artikel 659 (oder ...) des Obligationenrechts eigene Beteiligungsrechte (erwirbt), ohne anschliessend ihr Kapital herabzusetzen, so gilt Absatz 1 sinngemäss, wenn die Gesellschaft oder die Genossenschaft diese Beteiligungsrechte nicht innerhalb von sechs Jahren wieder veräussert“ (Abs. 2). Werden die Beteiligungsrechte fristgerecht wieder veräussert, erfüllt sich die letzte Bedingung für die definitive Qualifizierung des Ertrags aus dem vorangehenden Rückkauf als Kapitalgewinn, denn im Zeitpunkt des Rückkaufs wurde der Kapitalgewinn – für die Verrechnungssteuer – vorbehältlich dieser Wiederveräusserung als solcher qualifiziert. Werden die Beteiligungsrechte hingegen nicht innerhalb dieser Frist veräussert, bleibt diese letzte Bedingung unerfüllt und der Ertrag aus dem vorgängigen Erwerb eigener Beteiligungsrechte wird auf den Zeitpunkt des Fristablaufs in einen Liquidationsüberschuss umqualifiziert (JULIA VON AH, Die Kapitalherabsetzung von Publikumsgesellschaften, Zürich 2001, S. 314 f.).

Vermögensertrag wird sogleich und unbedingt realisiert, wenn Beteiligungsrechte gestützt auf einen Kapitalherabsetzungsbeschluss oder im Hinblick auf einen solchen erworben werden (VON AH, a.a.O., S. 314 f., auch zum Folgenden). Werden die Beteiligungsrechte bei Fristablauf noch immer von der Gesellschaft gehalten, wird die für die bedingte Realisation notwendige Voraussetzung erfüllt und ebenfalls Vermögensertrag realisiert. Eine zweite alternative Voraussetzung einer bedingten Realisation ist die Kapitalherabsetzung vor Fristablauf, welche im Zeitpunkt des Erwerbs weder beschlossen noch geplant war. Diese Voraussetzung ergibt sich aus Sinn und Zweck des Gesetzes; bliebe eine spätere Kapitalherabsetzung ohne Einfluss auf die Realisierung eines Vermögensertrages, würde eine Kapitalherabsetzung unmittelbar nach dem Rückkauf steuerlich anders beurteilt als

eine Kapitalherabsetzung, welche im Rückkaufszeitpunkt noch nicht geplant war. Die Leistung, aufgrund der die Verrechnungssteuer erhoben wird, gründet dabei auf einem Kaufvertrag zwischen der rückkaufenden Gesellschaft und dem Anteilsinhaber, welche bereits zuvor fällig geworden ist (vgl. VON AH, a.a.O., S. 317).

Der Begriff des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte wird in Art. 4a VStG nicht definiert. Aufgrund des Umstandes, dass eine besondere Art der geldwerten Leistung zur Diskussion steht, ergibt sich jedoch, dass Gegenstand von Art. 4a VStG der derivative Erwerb ist. Als derivativer Erwerb im Sinne von Art. 659 OR werden alle jene Vorgänge bezeichnet, durch welche die aktienrechtliche Mitgliedschaft von einem Rechtsvorgänger (Anteilsinhaber) – allenfalls via Börse – auf die Gesellschaft übergehen (ERNST GIGER, Der Erwerb eigener Aktien, Bern 1995, S. 30 ff.). Der Erwerb beinhaltet insbesondere die entgeltliche Übertragung durch Kauf und Tausch.

5.2.2 Die aktienrechtlichen Einschränkungen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte gelten auch für den durch eine Untergesellschaft getätigten Erwerb von Beteiligungsrechten einer Obergesellschaft, sofern die Obergesellschaft an der Untergesellschaft mehrheitlich beteiligt ist (JULIA VON AH/MARCO DUSS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel 2005, N 19 ff. zu Art. 4a VStG, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Wortlaut von Art. 4a VStG enthält den indirekten Erwerb nicht, wohl aber der Normsinn. Der indirekte Erwerb ist dem direkten Erwerb steuerlich gleichzustellen. Andernfalls liessen sich die Steuerfolgen einer Teilliquidation durch Halten der Beteiligungsrechte in einer Untergesellschaft in einfacher Weise umgehen. Dies entspricht im Übrigen auch der zivilrechtlichen Regelung, hält doch Art. 659b Abs. 1 OR unter der Marginalie „Erwerb durch Tochtergesellschaften“ fest: Ist eine Gesellschaft an Tochtergesellschaften mehrheitlich beteiligt, so gelten für den Erwerb ihrer Aktien durch diese Tochtergesellschaften die gleichen Einschränkungen und Folgen wie für den Erwerb eigener Aktien.

5.3

5.3.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach Art. 22 bis 28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Die Rück-

erstattung ist indessen in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG). Nach Art. 32 Abs. 1 VStG erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

Wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, hat sie bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen (Art. 29 Abs. 1 VStG). Juristische Personen haben ihren Rückerstattungsantrag (auf dem entsprechenden amtlichen Formular) bei der ESTV einzureichen (Art. 30 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VStV). Diese erlässt die allgemeinen Weisungen und trifft die Einzelverfügungen, die für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch den Bund erforderlich sind (Art. 63 Abs. 1 VStV). Entspricht die ESTV einem Antrag nicht oder nur teilweise, und lässt sich der Anstand nicht auf andere Weise erledigen, so trifft sie einen Entscheid. Art. 42 bis 44 VStG über das Einsprache- und Beschwerdeverfahren sowie die Verfahrenskosten (im Rahmen der Erhebung der Steuer) finden dabei sinngemässe Anwendung (Art. 51 Abs. 1 und 4 VStG).

5.3.2 Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens an eine juristische Person setzt demnach unter anderem voraus, dass diese bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besessen hat (Art. 21 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 Abs. 2 VStG).

Gegenstand einer Nutzung sind Sachen oder nutzbare Rechte, die Früchte (in der Regel zeitlich wiederkehrende Erzeugnisse oder Erträge) abwerfen. Neben dem Eigentümer der Sache, der in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach seinem Belieben verfügen kann und auch das Eigentum an ihren natürlichen Früchten hat (Art. 641 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) haben eine derartige Nutzung diejenigen Personen, denen sie nach Zivilrecht (Gesetz, Vertrag) oder nach öffentlichem Recht zusteht oder denen sie vom Eigentümer oder seinem Rechtsnachfolger übertragen worden ist (W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Rz. 2.26). So hat das Recht zur Nutzung eines zinstragenden Guthabens derjenige, der darüber ausschliesslich „effektiv“ verfügungsberechtigt ist, d.h. den umfassenden Anspruch auf jeden möglichen

Nutzen, den der Vermögenswert in irgendeiner Form abwirft, hat (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.23). Das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht darf weder bloss vorgegeben noch lediglich von vorübergehender Dauer sein. Es muss nicht dinglich, sondern kann auch bloss obligatorisch sein, weshalb nicht unbedingt entscheidend ist, ob der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert im Eigentum des Antragstellers stand (vgl. Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 54 S. 394 f. E. 4b). Demnach hat derjenige, der – wie z.B. der blosse Verwalter eines Vermögens – vertraglich verpflichtet ist, den Nettoertrag einem Dritten (spontan oder auf Abruf) zuzuwenden, nicht das Recht zur Nutzung des betreffenden Stammrechtes. Insoweit enthält Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG mit der Umschreibung „Recht zur Nutzung“ nicht einen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt und ist demzufolge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2163/2007 vom 30. Oktober 2008 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen insbesondere zur damaligen Rechtsprechung der SRK).

Dementsprechend ist es durchaus möglich, dass das Recht zur Nutzung einem andern als dem (formellen) Eigentümer des Vermögenswerts zusteht, etwa wenn dieser vertraglich verpflichtet ist, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten, ja sogar wenn zwar keine formelle Verpflichtung zur Weiterleitung des Ertrags besteht, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass der Kapitalertrag dem Eigentümer nicht verbleibt (nicht veröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Juli 1985 i.S. F. , zitiert in CONRAD STOCKAR/HANS PETER HOCHREUTENER [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Loseblatt, Basel, Nr. 34 und 35 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. auch PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.23, ASA 54 S. 394 f. E. 4a und 4b, ASA 43 S. 465 f. E. 5, ASA 42 S. 339 E. 3, ASA 39 S. 388 f. E. 5, ASA 28 S. 114 f. E. 2). Insbesondere wer bloss treuhänderisch Eigentümer eines Vermögenswertes ist, hat nach der gegebenen Umschreibung des Rechts zur Nutzung keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die vom Ertrag der treuhänderisch übereigneten Werte abgezogen wurde. Die Steuer kann nur zurückerstattet werden, wenn die Voraussetzungen zur Rückerstattung beim Treugeber erfüllt sind, denn dieser ist der „wirtschaftliche Herr der Sache“, während der Treuhänder als solcher nie ein Recht zur Nutzung der übereigneten Werte hat (Art. 61 Abs. 1 VStV). Die Praxis der ESTV für die Steuererhebung mit ihren strengen formellen Anforderungen für die Anerkennung eines Treuhandverhält-

nisses (vgl. das von der ESTV im Oktober 1967 herausgegebene Merkblatt „Treuhandverhältnisse“) bleibt bezüglich des Rückerstattungsanspruchs ohne Belang. Massgebend ist die wahre Natur des Rechtsverhältnisses (ASA 48 S. 270 E. 2; PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 2.24 mit Hinweisen). Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes berechtigt ist, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat (vgl. zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 3. Oktober 2006 [SRK 2005-097] E. 2c/cc, vom 19. Februar 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.112 sowie vom 9. August 2005, veröffentlicht in VPB 70.11 E. 2b/bb, 3a, auch betreffend die nachfolgenden Ausführungen).

5.3.3 Beim Erwerb eigener Aktien besteht die Besonderheit darin, dass der den steuerbaren Ertrag abwerfende Vermögenswert dem Anspruchberechtigten bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung regelmässig nicht mehr gehört; er bezieht mit dem Verkauf der Beteiligungsrechte nämlich seinen „letzten“ Nutzen aus den Beteiligungsrechten. Erwirbt eine Gesellschaft eigene Beteiligungsrechte zwecks Kapitalherabsetzung, so steht das Recht zur Nutzung gemäss Steuerpraxis dem Veräusserer der Beteiligungsrechte zu, der den entsprechenden Erlös als Liquidationsdividende auch zur Besteuerung bringen muss (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007, publiziert in Steuer Revue [StR] 9/2008 S. 643 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Entscheidend ist damit, ob der Veräusserer der Beteiligungsrechte den Nettoertrag tatsächlich bezieht und behalten kann. Das Recht zur Nutzung ist nicht nur dann zu verneinen, wenn eine formelle Rechtspflicht zur Weiterleitung der Nettoerträge besteht, sondern auch dann, wenn sich aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibt.

5.3.4 Auch wenn die Voraussetzungen gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt sind und insbesondere das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts dem Antragsteller zukommt, ist die Steuerrückerstattung nach Art. 21 Abs. 2 VStG gleichwohl unzulässig in all den Fällen, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Diese Bestimmung soll verhindern, dass inländische Defraudanten oder Ausländer die gesetzliche Ordnung, die ihnen keinen Rückerstattungsanspruch gibt, umgehen, indem sie Ver-

mögenswerte, die einen der Verrechnungssteuer unterliegenden Ertrag abwerfen, auf einen inländischen Dritten übertragen und von diesem die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erwirken lassen (PFUND/ ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 4.2 und 4.5, je mit Hinweisen; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl., Basel 2006, S. 193 f. [Fallbeispiel Nr. 21]). Die Rückerstattung soll wegen Steuerumgehung verweigert werden, wenn der originäre Leistungsempfänger entweder ein im Ausland Steuerpflichtiger oder ein inländischer Defraudant ist und die ursprünglichen Verhältnisse im Hinblick auf den verrechnungssteuerbelasteten Leistungsfluss missbräuchlich, im Sinne der Steuerumgehungskriterien, dergestalt arrangiert worden sind, dass nunmehr formell ein vorgeschobener steuerehrlicher Inländer als Rückerstattungsberechtigter erscheint, die Rückerstattung wirtschaftlich aber einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten zugute kommt (MAJA BAUER-BALMELLI, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, 2004, N. 39 zu Art. 21 VStG, mit Hinweisen). Dies gilt in gleicher Weise, wenn infolge besonderer Konstellation die Leistungserbringerin verrechnungssteuerbelastet wäre und mit dem vorgeschobenen rückerstattungsberechtigten Inländer deren Verrechnungssteuerlast beseitigt werden soll (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2006 [SRK 2005-097] E. 2c/dd).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, die es auch bei der Auslegung von Art. 21 Abs. 2 VStG anwendet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.1; vgl. auch ASA 42 S. 342 f. E. 7 und ASA 40 S. 516 f. E. 2), liegt eine Steuerumgehung vor, wenn a) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, b) anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, falls es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Sofern diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten als gültig und wirksam erscheint, nicht die tatsächlich erfolgte Gestaltung zu Grunde gelegt, sondern die Ordnung, die der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftli-

chen Zwecks gewesen wäre, was im Falle von Art. 21 Abs. 2 VStG zur Verweigerung der Rückerstattung führt. Dabei ist zu beachten, dass die beiden erstgenannten Bedingungen nicht unabhängig nebeneinander stehen, sondern miteinander verbunden sind und sich teilweise überschneiden, wobei die Frage im Vordergrund steht, ob die Rechtsgestaltung missbräuchlich erscheint. Das objektive Merkmal (die Ungewöhnlichkeit des Vorgehens) hat somit indizielle Bedeutung für den Nachweis der Steuerumgehungsabsicht. Dieser Indizienbeweis kann dadurch entkräftet werden, dass der Steuerpflichtige die besonderen Umstände glaubhaft macht, die ihn – ohne Steuereinsparungsabsicht – zu seinem ungewöhnlichen Vorgehen veranlassten (ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in: ASA 18 S. 201). Ob das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der ESTV hingenommen würde, ist auf Grund der entsprechenden, strittigen Steuernachforderung der ESTV – bzw. im Falle von Art. 21 Abs. 2 VStG der Steuer, deren Rückerstattung beantragt wird – zu beurteilen (vgl. ASA 46 S. 199 E. 3b betreffend Warenumsatzsteuer; vgl. auch ASA 50 S. 588 f. E. 2c, ASA 50 S. 152 E. 3b, ASA 42 S. 344 f. E. 8b).

Als Essentialia für die Vermutung einer Steuerumgehung bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ergeben sich aus den vorstehenden Ausführungen einerseits die entgeltliche Übertragung eines Vermögenswertes oder des Anspruches auf dessen verrechnungssteuerpflichtigen Ertrag von einem Ausländer oder inländischen Defraudanten – oder auch vom grundsätzlich (mangels Kenntnis des konkreten Leistungsempfängers) definitiv verrechnungssteuerbelasteten Leistungserbringer (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2006 [SRK 2005-097] E. 2c/dd) – auf einen steuerehrlichen Inländer, andererseits die zeitliche Nähe dieser Übertragung zum späteren, relevanten Ertragsfluss, sowie allenfalls eine unübliche Finanzierung des Erwerbs des Vermögenswertes respektive des Rechtes auf den Ertrag. Gefordert ist mithin ein klarer Konnex zwischen Übertragung und verrechnungssteuerbelastetem Ertrag (vgl. BAUER-BALMELLI, a.a.O., N. 40 zu Art. 21 VStG).

Ob die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG), braucht indessen dann nicht geprüft zu werden, wenn die Rückerstattung bereits deshalb abzulehnen ist, weil der Antragsteller bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Ver-

mögenswerts (im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG) nicht besass (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juli 1985 i.S. F. GmbH et al. [A328/83, A329/83 und A334/83] E. 7c; ASA 39 S. 389 E. 6, ASA 28 S. 114 E. 2).

5.3.5 Die Grenzziehung zwischen dem Steuerumgehungsvorbehalt und der Aberkennung des Anspruchskriteriums Recht zur Nutzung liegt letztlich beim missbräuchlichen Vorgehen (BAUER-BALMELLI, a.a.O., N. 52 zu Art. 21 VStG). In der publizierten Rechtsprechung wird die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer infolge Fehlens des Rechts zur Nutzung einerseits und gestützt auf das Vorliegen einer Steuerumgehung andererseits allerdings zum Teil nicht völlig klar auseinander gehalten. So hat das Bundesgericht beispielsweise erklärt, ein Notar, der Gelder von Klienten auf Bankkonti überweist, die auf seinen Namen lauten und den Klienten die von der Bank bezahlten Zinsen in Erfüllung seines Auftrags gutschreibt, könne in Bezug auf diese Gelder nicht das Recht zur Nutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG besitzen. Würde man ihm die Verrechnungssteuer zurückerstatten, während er die entsprechenden Bruttozinsen als Aufwand in Abzug bringe, so würde dies darauf hinauslaufen, den Klienten die Möglichkeit zu geben, die Steuer zu umgehen, so dass dieser Rückerstattung Art. 21 Abs. 2 VStG entgegenstehe, zumal nicht ausgeschlossen sei, dass gewisse Klienten des Notars die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht hätten beanspruchen können, namentlich wegen fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz (BGE 118 Ib 315 E. 2e; vgl. sodann namentlich auch ASA 48 S. 270 E. 2 und 3, ASA 42 S. 339 f. E. 3 - 5 sowie ASA 342 ff. E. 7 und 8). So wird denn auch die Auffassung vertreten, die Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG bilde eigentlich – jedenfalls wo die Umgehung der Verrechnungssteuer im Spiele stehe und hier zumindest in der Mehrzahl der Fälle – eine Art Auffangtatbestand. Die dem Sinne der gesetzlichen Ordnung entsprechende Lösung ergebe sich bei genauem Hinsehen schon aufgrund des Kriteriums des „Rechts zur Nutzung“ (PFUND/ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 4.7).

Was indessen die Konstellationen betrifft, wo die Erträge eines Vermögenswertes demjenigen, der die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt, obwohl er zivilrechtlich Eigentümer dieses Vermögenswertes ist, nicht verbleiben, weil er zu deren Weiterleitung verpflichtet ist, so ist das Bundesgericht regelmässig zum Schluss gekommen, dem Antragsteller fehle bereits das Nutzungsrecht, so

dass sich die Prüfung der Frage, ob darüber hinaus auch noch eine Steuerumgehung vorliege, jeweils erübrigt hat. So hat es etwa entschieden, wer auf Grund eines Reportgeschäftes vertraglich verpflichtet sei, die Dividende dem Gegenkontrahenten abzuliefern, habe nicht das Recht zur Nutzung der Aktie (ASA 28 S. 114 f. E. 2). Wer sodann (im damals zu beurteilenden Falle gestützt auf eine Optionsklausel) vertraglich verpflichtet sei, den ganzen ihm zufliessenden Nettoertrag an Dritte weiterzuleiten, besitze das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögensgegenstandes (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG) nicht (ASA 39 S. 387 ff. E. 5; im gleichen Sinne auch ASA 43 S. 465 ff. E. 5 – 7, ASA 42 S. 339 E. 3). In einem weiteren Entscheid hat das Bundesgericht erkannt, der die Rückerstattung beanspruchende Leistungsempfänger besitze das Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG klarerweise nicht in Bezug auf die Erträge der ihm von einem Ausländer zwecks Anlage bei einer schweizerischen Unternehmung in Form eines verzinslichen „Darlehens“ überlassenen Gelder (ASA 48 S. 269 f. E. 2). Schliesslich hat das höchste Gericht auch entschieden, Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG sei – wie bereits gesagt (oben E. 5.3.2) – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen. Es sei daher möglich, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Nutzungsrecht nicht besitze, etwa wenn er vertraglich verpflichtet sei, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten oder wenn sich aus der Gesamtheit der Umstände darauf schliessen lasse, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibe (nicht veröffentlichter Entscheid vom 26. Juli 1985 i.S. F. GmbH et al., a.a.O., E. 7b; vgl. Stockar/Hochreutener, a.a.O., Nr. 34 und 35 zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. auch Stockar, a.a.O., S. 195 [Fallbeispiel 22]). Im zuletzt ergangenen Urteil, welches sich mit der Problematik des Nutzungsrechts im Rahmen der Verrechnungssteuerrückerstattung bzw. der Steuerumgehung in diesem Bereich beschäftigte, hat schliesslich das Bundesgericht darauf hingewiesen, dass bei der Verrechnungssteuer im inländischen Verhältnis ein lückenloses System der Nutzungsberechtigung bestehe (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 4.2 mit Verweis auf Jonas Misteli, Dividendenstripping, Diss. SG 2001, S. 105). Das bedeutet, bezogen auf das inländische Verhältnis, dass bei Aberkennung des Nutzungsrechtes dieses Nutzungsrecht zwingend einer anderen Person zustehen muss.

6.
Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführenden an die Tochtergesellschaft der S._____ Holding im Hinblick auf von der S._____ Holding im Jahre 2004 geplante Kapitalherabsetzungen am 20. Januar 2004 gesamthaft 195'000 Aktien zum Preis von total Fr. 16'448'250.-- sowie am 14. Juli 2004 gesamthaft 500'000 Aktien zum Preis von total Fr. 38'500'000.-- veräusserten. Im weiteren ist unbestritten, dass die S._____ Holding in der Folge jeweils ihr Kapital herabsetzte und dabei u.a. die vorerwähnten Aktien vernichtete, sowie dass die Beschwerdeführenden informiert waren, dass die Aktienkäufe zum Zwecke der Kapitalherabsetzung erfolgten. Sodann ist unbestritten, dass die S._____ Bank bei diesen Aktienkäufen vom Kaufpreis Verrechnungssteuern von total Fr. 19'190'937.50 (Fr. 5'715'937.50 bei der ersten Transaktion und Fr. 13'475'000.-- bei der zweiten Transaktion) in Abzug brachte und die Beschwerdeführenden – grundsätzlich fristgerecht – die Rückerstattung dieser Verrechnungssteuern beantragten. Schliesslich ist unbestritten, dass jeweils kurz vor diesem Aktienverkauf – bzw. bei der zweiten Transaktion gleichentags – die S._____ Bank den Beschwerdeführenden die nämliche Anzahl Aktien der S._____ Holding verkauft hatte.
Umstritten ist, ob die Beschwerdeführenden berechtigt sind, die Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. 19'190'937.50, welche durch die Käuferin S._____ Bank vom Kaufpreis in Abzug gebracht wurden, zurückerstattet zu erhalten.

6.1 Es ist vorab festzustellen, dass der Kauf der fraglichen Aktien nicht durch die S._____ Holding erfolgte, welche die Aktien für die Kapitalherabsetzung benötigte, sondern durch deren Tochtergesellschaft. Es handelte sich damit um einen indirekten Erwerb der fraglichen Aktien. Dies ist allerdings irrelevant, unterliegt doch auch der vorliegend zu beurteilende indirekte Erwerb den Bestimmungen von Art. 4a VStG (vgl. E. 5.2.2). Die Vorinstanz ging daher zu Recht davon aus, es handle sich beim Kauf der Aktien der S._____ Holding durch die S._____ Bank zum Zwecke der Vornahme einer Kapitalherabsetzung bei der S._____ Holding um den Erwerb eigener Beteiligungsrechte im Sinne von Art. 4a Abs. 1 VStG und demnach unterliege die Differenz zwischen dem Erwerbspreis dieser Aktien und deren einbezahltem Nennwert der Verrechnungssteuer.

6.2 Die ESTV vertrat im angefochtenen Einspracheentscheid ihre Auffassung, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei zu Unrecht erfolgt bzw. verlangt worden, gestützt auf zwei unterschiedliche Argumentationen. Zum einen brachte sie vor, den Beschwerdeführenden habe das gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG erforderliche Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes gefehlt. Zum anderen erkannte sie gestützt auf Art. 21 Abs. 2 VStG, der verlangten Rückerstattung könne nicht stattgegeben werden, da sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Aufgrund des vorstehend unter E. 5.3.5 Ausgeführten ist vorab auf die Frage des Nutzungsrechtes einzugehen.

6.3 Die ESTV verneint das Nutzungsrecht der Beschwerdeführenden mit der Begründung, unter Berücksichtigung der gesamten für die steuerliche Beurteilung des Falles wesentlichen Elemente würden sich die Parteien, welche der S._____ Bank die anschliessend über die A._____Vorsorgewerke an die S._____ Holding geleiteten Titel verkauft hätten, steuerlich als die wahren Empfänger der durch die S._____ Holding im Rahmen ihrer Kapitalherabsetzung ausgerichteten Leistungen erweisen. Dies zeige sich insbesondere aufgrund der Zahlungsflüsse auf Seiten der Einsprecher, d.h. mit spezifischem Bezug auf das für das Recht zur Nutzung wesentliche Thema der Weiterleitung: Indem die Einsprecher der S._____ -Gruppe die in Rede stehenden Aktien – ausdrücklich im Zusammenhang mit den Kapitalreduktionen – vorher abkauften, hätten sie an die S._____ Bank flüssige Mittel abgeführt. Die Einsprecher seien somit im Rahmen der Teilnahme an den in Rede stehenden Kapitalherabsetzungen der S._____ Holding im Voraus eine Belastung in Form eines erlegten Kaufpreises eingegangen, welche durch den beim Rückverkauf der Titel an die S._____ Holding erhaltenen Verkaufserlös lediglich ausgeglichen worden sei. Damit erweise sich der durch die S._____ Holding an die Einsprecher bezahlte Rückkaufspreis letztlich als neutralisierte Zahlung. Demgegenüber hätten die Personen, die der S._____ -Gruppe die Aktien, welche den Umweg über die Beschwerdeführenden machten, vorgängig verkauften, diese Titel steuerlich nicht als Kaufsobjekt, sondern gestützt auf Art. 4a VStG im Rahmen einer Kapitalherabsetzung veräussert, mit der Folge, dass der entsprechende Erlös gemäss dieser Bestimmung sowie auch unter dem Aspekt des Rechts zur Nutzung als Teilliquidationsdividende zu qualifizieren sei. Unter dem Blickwinkel des Verrechnungssteuerrechts hätten somit

diese Personen den in Rede stehenden steuerbaren Ertrag erhalten und hätten sie diesen auch im Sinne des Rechts zur Nutzung behalten können.

Mit dieser Argumentation verkennt die ESTV das Problem, welches die Rechtsprechung mit dem Thema der Weiterleitung des Ertrages aufgenommen hat. Massgebend ist bei derartigen Konstellationen nämlich, dass eine solche Weiterleitung vom bloss vorgeblich Rückerstattungsberechtigten an den wahren wirtschaftlich Berechtigten erfolgt. Das heisst, in den von der Rechtsprechung bisher unter dem Aspekt des fehlenden Nutzens beurteilten Fällen war es jeweils so, dass der vorgeblich Rückerstattungsberechtigte die Nettoerträge nicht selber behielt, sondern dass er sie – aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung oder aufgrund der wirtschaftlichen Gestaltung der Verhältnisse – an den wahren wirtschaftlich Berechtigten weiterleitete. In diesen Fällen war mit anderen Worten jeweils eine andere Person beteiligt, welcher das Nutzungsrecht zustand (vgl. dazu E. 5.3.5 a.E.). An einer solchen Konstellation fehlt es jedoch vorliegend. Es sind keinerlei Mittelflüsse von den Beschwerdeführenden an Dritte ersichtlich, sondern die Beschwerdeführenden haben ausschliesslich von der S._____ Bank Aktien erworben bzw. dieser Aktien veräussert. Daran vermag nichts zu ändern, dass infolge der kurzen Fristen zwischen Kauf und Verkauf der Aktien sich die gegenseitigen Zahlungen im Ergebnis weitgehend neutralisierten. Dies bedeutet nicht, dass Dritte als wahre Nutzungsberechtigte in die Transaktion einbezogen wurden. Aus den Ausführungen der ESTV ergibt sich denn auch, dass sie nicht auf die Transaktionen zwischen den Beschwerdeführenden und der S._____ Bank abstellen, sondern im Ergebnis – zumindest mit Blick auf die Aktien, welche die S._____ Bank aus dem Eigenbestand entnahm – offenbar erreichen möchte, dass diejenigen Personen, welche ursprünglich die bei der Kapitalherabsetzung verwendeten Aktien an die S._____ Bank verkauft hatten, als wahre Leistungsempfänger zu qualifizieren sind. Mit dieser Überlegung der ESTV hat sich das Bundesgericht bereits in einem analogen Fall (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007) auseinandergesetzt und festgehalten, für eine derartige „Weiterentwicklung der Praxis“ fehle die gesetzliche Grundlage (a.a.O., E. 4.3.3). Daran ist auch vorliegend festzuhalten.

Die Beschwerdeführenden haben die fraglichen Aktien von der S._____ Bank zu Eigentum erworben bzw. haben entsprechende

Aktien bereits in ihrem Eigentum gehalten. Es sind sodann weder formelle rechtliche Verpflichtungen zur Weiterleitung der Nettoerträge aus diesen Aktien behauptet oder ersichtlich, noch geben sich irgendwelche Anhaltspunkte aus den gesamten Umständen, die darauf schliessen liessen, es sei ihnen der Kapitalertrag grundsätzlich nicht verblieben. An letzterer Feststellung vermag nichts zu ändern, dass bei einer derart kurzen Haltedauer wie sie vorliegt, der allfällig verbleibende Kapitalertrag klein ist. Das heisst, die kurze Haltedauer lässt für sich alleine nicht den Schluss zu, dass es am Nutzungsrecht fehlt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführenden bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG besassen und insofern grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hatten.

6.4 Es bleibt somit zu prüfen, ob die beantragte Rückerstattung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG unzulässig war, weil sie zu einer Steuerumgehung führen würde.

6.4.1 Die ESTV begründet die Annahme einer Steuerumgehung damit, das Hin und Her von zahlenmässig identischen und als Inhaberaktien ohnehin nicht individuell ausscheidbaren Titeln zwischen der S._____ Bank und den Beschwerdeführenden als identischen Parteien im Vorfeld von Kapitalherabsetzungen, für welche die als Erstverkäuferin auftretende Partei (die S._____ Bank) bereits beinahe sämtliche benötigten Titel besass, müsse im Vergleich zu einer einfachen, direkten Verwendung dieser Titel für die Kapitalherabsetzungen der S._____ Holding als absonderlicher Umweg qualifiziert werden. Dabei habe das Zusammenwirken der S._____ Bank und der Beschwerdeführenden bezweckt, verrechnungssteuerliche Überwälzungsprobleme der S._____ -Gruppe sowie allenfalls Rückerstattungsprobleme ursprünglicher Aktienverkäufer und/oder direkt-steuerliche Probleme infolge fälschlich geltend gemachter steuerfreier Kapitalgewinne zu lösen, indem die Zweitverkäufer, d.h. die Beschwerdeführenden, nach Vollendung der gegenläufigen Verkäufe als Lieferanten der bei den Kapitalherabsetzungen vernichteten Titel erschienen seien und dabei gleichzeitig formell korrekt als rückerstattungsberechtigte Antragsteller hätten auftreten können. Es liege ein Zusammenwirken zweier

Parteien vor, welche sich im Voraus bereits über Kauf und Rückverkauf an die Erstverkäuferin abgesprochen hätten. Die betroffenen Parteien hätten im Voraus vereinbart, dass das jeweils gleiche Geschäft zwischen ihnen allein wieder rückgängig zu machen war.

6.4.2 Ziel der zu beurteilenden Transaktionen vom 12. und 20. Januar 2004 und vom 14. Juli 2004 waren unbestrittenermassen zwei Kapitalherabsetzungen, welche die S._____ Holding im Jahre 2004 vornehmen wollte und in der Folge 2004 und anfangs 2005 auch vornahm. Das Vorgehen im Einzelnen ist im Sachverhalt und im angefochtenen Entscheid nachgezeichnet; es kann darauf verwiesen werden.
Allein schon aufgrund der zeitlichen Abwicklung und der damit verbundenen Umstände, wie sie im Sachverhalt dargelegt wurden, ergibt sich, dass die gewählte Vorgehensweise ungewöhnlich ist; den diesbezüglichen Ausführungen der ESTV ist vollumfänglich zuzustimmen. Dabei ist zu beachten, dass die ESTV zu Recht eine Gesamtbetrachtung der Geschäftsabwicklung vorgenommen hat und sich nicht bloss auf die Verkaufstransaktionen konzentriert hat, welche zur Verrechnungssteuerbelastung führten. In einer solchen Gesamtbetrachtung ist festzustellen, dass die S._____ Bank Aktien der S._____ Holding, welche sie für deren vorgesehene Kapitalherabsetzung benötigte und die sie entweder bereits besass oder die sie sich kurzfristig auf dem Markt beschaffte, an die Beschwerdeführenden veräusserte, um sie kurz darauf – bzw. bei der zweiten Kapitalherabsetzung gleichentags – von diesen wieder zurückzukaufen und anschliessend für die Kapitalherabsetzungen zu verwenden. Diese Vorgehensweise macht aus Sicht der S._____ Bank und der S._____ Holding wirtschaftlich keinerlei Sinn und die Beschwerdeführenden vermögen denn auch nicht aufzuzeigen, welches die wirtschaftlichen Gründe, ausserhalb einer allfälligen Steuerersparnis, für die Wahl dieser Vorgehensweise gewesen sein sollten. An dieser Feststellung vermag der Hinweis der Beschwerdeführenden auf die Tätigkeit der S._____ Bank als Marketmakerin und Blockhändlerin nichts zu ändern. Auch in diesen Funktionen ergibt es keinen Sinn, Aktien zu verkaufen und unmittelbar – oder auch mit unbedeutender Verzögerung – wieder zurückzukaufen, welche bereits ab Beginn der Transaktionen für die geplanten Kapitalherabsetzungen bestimmt waren und der S._____ Bank zur Verfügung standen bzw. zu diesem Zweck auf dem Markt erworben wurden. Dies ergibt sich insbesondere vor dem Hintergrund der eigenen Ausführungen der Beschwerdeführenden, welche geltend

gemacht haben, der Verwaltungsrat der S._____ Holding habe dem CEO der S._____ Bank mündlich den Auftrag erteilt, einen Aktienrückkauf zwecks Kapitalherabsetzung zur Eigenkapitalrückführung von ca. Fr. 16 – 20 Mio. vorzubereiten (vgl. Beschwerde S. 5). Nicht von Bedeutung ist im weiteren die Behandlung der fraglichen Aktien bei der S._____ Bank in Bezug auf die Umsatzabgabe. Die ESTV weist diesbezüglich zu Recht auf den Umstand hin, bei der Umsatzabgabe handle es sich um eine Selbstdeklarationssteuer und aus der Nichtentrichtung der Umsatzabgabe könne gegenüber der ESTV nicht abgeleitet werden, sie habe der Nichtbesteuerung zugestimmt und damit die Käufe dem Handelsbestand zugerechnet. Ob dem so ist, ist zudem nicht relevant. Zu beachten ist vielmehr, dass vorliegend die Transaktion mit Verkauf der fraglichen Aktien an die Beschwerdeführenden, deren Rückkauf durch die S._____ Bank und deren nachträgliche Verwendung für die Kapitalherabsetzungen zur Diskussion steht. Es kann kein Zweifel bestehen und ist unbestritten, dass die fraglichen Aktien für die Kapitalherabsetzung verwendet wurden und dass dementsprechend irrelevant ist, ob die Aktien bei ihrem ursprünglichen Erwerb dem Handelsbestand zuzurechnen waren (vgl. oben E. 5.2.1). Wenn die Beschwerdeführenden sodann aus dem Umstand, dass die S._____ Bank teilweise für den Verkauf der Aktien an sie eine Short-Position einging, etwas zu ihren Gunsten ableiten wollen, gehen sie ebenfalls fehl. Auch insofern als die S._____ Bank im Moment der Veräusserung der zum Wiederkauf und zur Kapitalherabsetzung bestimmten Aktien noch nicht über dieselben verfügte, hätte das wirtschaftlich sinnvolle Vorgehen darin bestanden, diese Aktien zu erwerben und direkt für die Kapitalherabsetzung zu verwenden. Nicht nachvollziehbar ist dagegen, welche wirtschaftliche Vorteile der Weg über die Beschwerdeführenden der S._____ Bank oder der S._____ Holding brachte. Soweit die Beschwerdeführenden sodann in diesem Zusammenhang darauf verweisen, die Erwerbsgrenzen nach Art. 659 Abs. 1 OR seien auf Effektenhändler oder in Bezug auf den Handelsbestand nicht anwendbar, sind ihre Ausführungen irrelevant: Sie übersehen dabei, dass vorliegend Transaktionen zu beurteilen sind, welche unbestrittenermassen im Hinblick auf geplante und auch vorgenommene Kapitalherabsetzungen erfolgten. Das heisst, dass die Frage der Erwerbsgrenzen nach Art. 659 Abs. 1 OR gar keine Rolle spielt.

Die Beschwerdeführenden machen im weiteren geltend, es sei üblich und zulässig, dass sich eine rückkaufende Gesellschaft an Einzelaktio-

näre wende und zwar an solche, welche die Verrechnungssteuer zurückfordern könnten. Diese Feststellung mag zutreffend sein, geht jedoch an der Sache vorbei. Relevant ist vorliegend nicht, dass die S._____ Bank den Rückkauf von rückerstattungsberechtigten Einzelaktionären vornahm, sondern dass sie Aktien, über welche sie bereits verfügte oder welche sie sich beschaffte und welche sie für die fraglichen Kapitalherabsetzungen verwenden wollte, an die Beschwerdeführenden veräusserte, um sie umgehend wieder zurückzukaufen. Dieser Vorgang wurde von der ESTV zu Recht als ungewöhnlich qualifiziert.

An der Sache vorbei gehen sodann die Ausführungen der Beschwerdeführenden, wonach es sich bei den fraglichen Aktien um solche handle, welche börsenkotiert seien und wonach ausländische Investoren oder andere nicht rückerstattungsberechtigte Aktionäre diese hätten verrechnungssteuerfrei über die Börse verkaufen können. Bei dieser Argumentation übersehen die Beschwerdeführenden, dass solche Transaktionen zwar durchaus möglich gewesen wären, dass sie aber die Konsequenz gehabt hätten, dass auf Seiten der S._____ Holding in der Folge bei der Verwendung der derart zurückgekauften Aktien für die Kapitalherabsetzung – gestützt auf Art. 4a Abs. 1 VStG – Verrechnungssteuern angefallen wären (vgl. oben E. 5.2.1). Bei Erwerb der Aktien via die Börse wäre es zudem der S._____ Holding bzw. der für sie handelnden S._____ Bank nicht möglich gewesen, die Verrechnungssteuern auf die – grundsätzlich steuerbelasteten – Verkäufer zu überwälzen, was einerseits zu einer definitiven Belastung der S._____ Holding und andererseits – gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG – zu einer Aufrechnung der Steuer „ins Hundert“ (vgl. dazu MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel 2005, N. 17 ff. zu Art. 14 VStG) geführt hätte. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführenden ergibt sich daher, dass die S._____ Bank bzw. die S._____ Holding mit dem von ihnen gewählten Vorgehen tatsächlich Steuern sparen könnten, wenn dieses akzeptiert würde. Diese Sachlage ist offensichtlich. Es ist ohne weiteres davon auszugehen, dass diese rechtliche Situation auch für die Beschwerdeführenden klar war und ihnen bewusst sein musste, dass die S._____ Bank bzw. die S._____ Holding die drohende Verrechnungssteurbelastung vermeiden konnten, wenn sie die Transaktion mit Verkauf und Rückkauf via die Beschwerdeführenden abwickelten. Auf jeden Fall steht ausser Zweifel, dass die Beschwerdeführenden im Detail

Kenntnis von der Gesamttransaktion hatten und daran mitwirkten. Die Beschwerdeführenden gehen fehl, wenn sie die Auffassung vertreten, ihnen selber müsse eine Steuerumgehung nachgewiesen werden können und die Frage, ob die S._____ Bank oder andere Investoren eine rechtsmissbräuchliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Steuerumgehung) beabsichtigt hätten, sei irrelevant. Massgebend ist vielmehr in einer Gesamtbetrachtung der Transaktionen, ob die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Beschwerdeführenden zu einer Steuerumgehung führen würde, an welcher die Beschwerdeführenden massgeblich beteiligt wären (vgl. in diesem Sinne Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.4.4 ff.). Dass dies der Fall ist, steht nach dem Ausgeführten zweifelsfrei fest. Auch mit Blick auf die Beschwerdeführenden selber ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass diese an den fraglichen Transaktionen in erster Linie aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen teilnahm. Die Beschwerdeführenden tragen zwar vor, mit der Veräusserung der von ihnen bereits zuvor gehaltenen Aktien hätten sie ihren Gewinnausweis verbessert, und mit dem Kauf neuer Aktien in gleicher Anzahl hätten sie ihre künftige Gewinnchancen gewahrt und an der Kapitalverdichtung teilgenommen. Was die letztgenannten Punkte anbelangt ist festzustellen, dass für dieses Ergebnis die fraglichen Transaktionen, also Kauf weiterer Aktien und Verkauf der selben Anzahl von Aktien unnötig war. Was den erstgenannten Punkt, die Verbesserung des Gewinnausweises anbelangt, ist zwar festzustellen, dass die Beschwerdeführenden tatsächlich mittels der fraglichen Transaktionen einen Gewinn erzielten. Dieser Umstand muss jedoch in einer Gesamtwürdigung der abgewickelten Geschäfte – insbesondere auch des Umstandes, dass die Transaktion für die S._____ Gruppe keinen wirtschaftlichen Sinn machte – als untergeordnet qualifiziert werden. Bzw. es kann ohne Weiteres angenommen werden, dass die den Beschwerdeführenden durch die S._____ Bank gewährte Marge bei Kauf und Wiederverkauf eine Vergütung für deren Mitwirkung an der fraglichen Abwicklung darstellte. Schliesslich ist festzuhalten, dass der Verweis der Beschwerdeführenden auf das Prinzip „First In – First Out“ in der hier zu beurteilenden Konstellation irrelevant ist. Wird eine Gesamtbetrachtung der verschiedenen Transaktionen vorgenommen, so ist massgebend, dass die Beschwerdeführenden weder einzeln noch gesamthaft ihre Bestände an Aktien der S._____ Holding verändert haben.

6.4.3 Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Beschwerdeführenden zu einer Steuerumgehung führen würde, an welcher die Beschwerdeführenden massgeblich beteiligt waren. Die Rückerstattung ist deshalb gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 VStG unzulässig und die ESTV hat richtigerweise festgehalten, die einzelnen Beschwerdeführenden hätten ihr die jeweiligen Verrechnungssteuerbeträge zu Recht zurückvergütet.

7.
Im Einspracheentscheid vom 10. Mai 2007 wurden die Beschwerdeführenden zusätzlich verpflichtet, einen Verzugszins von 5% auf den zurückerstatten Beträgen für die Zeitspanne der Rückerstattung bis zum 28. Juni 2006, dem Zeitpunkt der Rückvergütung durch die Beschwerdeführenden, zu bezahlen.
In ihrer Replik halten die Beschwerdeführenden fest, dass sie auf dem zurückerstatteten Verrechnungssteuerbetrag ab dem Zeitpunkt der Rückerstattung bis zur Wiedereinzahlung keinen Verzugszins entrichtet hätten.

7.1 Art. 51 VStG, der die Rückerstattung durch den Bund regelt, enthält zur Frage der Verzinsung keine Bestimmung. Anderseits können aber die Beschwerdeführenden auch nicht aus Art. 31 Abs. 4 VStG, wonach die zu verrechnenden oder zurückzuerstattenden Beträge nicht verzinst werden, etwas zu ihren Gunsten ableiten, denn diese Vorschrift bezieht sich ausschliesslich auf die Rückerstattung durch die Kantone oder den Bund. Bei der Verrechnungssteuer ist auf fälligen Steuerbeträgen generell, ohne Mahnung, ein Verzugszins geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG, in der hier anwendbaren, seit 1. Januar 1998 geltenden Fassung, AS 1998 669 677).

7.2 Ist infolge Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0]). Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige

Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. ASA 68 S. 440 E. 2b mit Hinweisen).

7.3 Den Anträgen der Beschwerdeführenden auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wurde vorerst entsprochen. Die Rückerstattung hat sich in der Folge als unzulässig im Sinn von Art. 21 Abs. 2 VStG erwiesen, weil sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Somit haben die Beschwerdeführenden im Umfang des ihnen rückerstatteten Steuerbetrags einen unrechtmässigen Vermögensvorteil erlangt, der seinen Grund in einem objektiven Verstoss gegen die einschlägige Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. in diesem Sinne auch Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 6).

7.4 Die konkrete Ermittlung der Zinsforderung (Zinsenlauf, Zinssatz, Zinsbetrag) ist nicht bestritten. Der Einspracheentscheid vom 10. Mai 2005 ist somit auch in dieser Hinsicht zu bestätigen.

8.
Dem Gesagten zufolge sind die Beschwerden abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind den Beschwerdeführenden als unterliegende Partei sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 40'000.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerden werden abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 40'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Keita Mutombo

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: