Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2483/2013

Urteil vom 17. März 2014

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ GmbH, …,
vertreten durch Dr. iur. Markus Weidmann, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Vergütungszins).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ GmbH (nachfolgend: Bank) tätigt unter anderem Aktienleihe- und Aktienverleihegeschäfte. Sie verfügt über ein Depot und Konto bei der B._____ AG (nachfolgend: Depotstelle).

B.
Am 12. März 2009 lieh die Bank von verschiedenen Fonds insgesamt 175'000 Aktien der A._____ AG (nachfolgend: Aktien), welche sie gleichentags an eine andere Gesellschaft weiterverlieh. Aufgrund eines Fehlers (dazu Bst. D) wurden diese Aktien ebenfalls am 12. März 2009 den Fonds zurückgegeben. Das führte dazu, dass die Bank Aktien zurückgab, die sie gar nicht mehr besass und daher die Depotstelle in ihrem Informatiksystem festhielt, die Bank sei bezüglich dieser Positionen «short». Diese Situation bestand über den Dividendenstichtag, den 6. April 2009, hinaus.

C.
Die erwähnte andere Gesellschaft überwies auf das Konto der Bank bei der Depotstelle Dividendenersatzzahlungen (sog. manufactured dividends) und die Bank liess diese durch die Depotstelle an die Fonds weiterleiten. Die Depotstelle ging davon aus, dass aufgrund der Short-Position die seit längerem geltende Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur Anwendung gelange, wonach bei Short-Positionen auf Dividendenersatzzahlungen – analog zur Verrechnungssteuer – ebenfalls ein Abzug von 35 Prozent vorzunehmen und der ESTV abzuliefern sei (sog. Ersatzabgabe); diese Praxis wird im Kreisschreiben Nr. 21 der ESTV vom 1. April 2008 «Belege für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Ertragsgutschriften ausländischer Banken» (Nr. 1-021-V-2008; nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 21) ausgeführt. Am 7. Mai 2009 rechnete die Depotstelle deshalb gegenüber der ESTV auf den Aktien «manufactured dividends» über Fr. 1'925'000.-- brutto ab, woraus sich eine Ersatzabgabe von Fr. 673'750.-- (entsprechend 35 % Verrechnungssteuer von Fr. 1'925'000.--) ergab, welche dem Konto der Bank belastet wurde. Als Steuerpflichtige gab die Depotstelle die Bank an. Fälligkeitsdatum des Dividendenertrages war der 7. April 2009.

D.
Am 10. Juni 2009 teilte die Bank der ESTV sinngemäss mit, die Steuerforderung beruhe auf einem Erfassungsfehler. Sie führte aus, sie habe per Dividendenstichtag 6. April 2009 die Aktien betreffend offene Aktien-

leihe- und Aktienverleihegeschäfte in jeweils gleicher Stückzahl gehabt. Der Lagerstellenbestand bei der Depotstelle habe sich auf Null belaufen. Am Handelstag 14. April 2009 mit Valutatag 16. April 2009 sei die Rückgabe der entliehenen Aktien an verschiedene Kontrahenten vereinbart worden. Bei der Einstellung der Geschäftsdetails in das Abwicklungssystem der Depotstelle sei jedoch ein Fehler begangen worden. Statt des Handelstags 14. April 2009 sei versehentlich der 12. März 2009 [d.h. der Tag der Leihe bzw. Weiterleihe der Aktien] instruiert und vom Kontrahenten bestätigt worden. Somit sei irrtümlich bezüglich der Aktien ein Leerverkauf über den Dividendenstichtag erfasst worden. Darin habe die Depotbank einen Leerverkauf erkannt und ihr (der Bank) am 7. Mai 2009 Verrechnungssteuern [in Form einer Ersatzabgabe] in Höhe von Fr. 673'750.-- belastet, die an die ESTV bezahlt worden seien. Die Bank bat die ESTV, die Depotstelle zu beauftragen, die Korrektur der Verrechnungssteuer vorzunehmen und ihrem Konto wieder gutzuschreiben.

E.

Nach diversen Schriftenwechseln, bei denen die ESTV von der Bank immer wieder neue Unterlagen eingefordert hatte, erliess Erstere am 6. Februar 2012 aufgrund nach ihrer Ansicht fehlender Legitimation der Bank einen Nichteintretensentscheid, den die Bank beim Bundesverwaltungsgericht anfocht. Am 25. Juni 2012 kam die ESTV jedoch wiedererwägungsweise auf ihren Nichteintretensentscheid zurück und gab dem Ersuchen der Bank um Rückgabe der Ersatzabgabe von Fr. 673'750.-- statt. Dabei stützte sie sich darauf, dass die Fonds die ihnen gestützt auf die irrtümlichen Lieferinstruktionen zugeflossenen Beträge der Bank zurückgegeben und dadurch den von der Ersatzabgabe belasteten Vorgang quasi ungeschehen gemacht und damit der Ersatzabgabe die Erhebungsgrundlage entzogen hätten. Das Bundesverwaltungsgericht schrieb das entsprechende Verfahren A-1336/2012 mit Entscheid vom 31. August 2012 ab.

F.

Nachdem die ESTV den genannten Betrag zurückerstattet hatte, wandte sich die Bank mit Schreiben vom 25. September 2012 an Erstere und verlangte zusätzlich die Überweisung eines «Rückerstattungszinses» von 5 %. Sie begründete dies insbesondere damit, dass die Verzinsung von zu Unrecht oder zu viel abgelieferter Verrechnungssteuer gemäss konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung anerkannt sei. Die ESTV wies diesen Antrag mit Entscheid vom 29. November 2012 ab.

G.
Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache der Bank vom 21. Dezember 2012 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 28. März 2013 ab.

H.
Hiergegen erhob die Bank (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 2. Mai 2013 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des zuvor genannten Einspracheentscheids und die Verpflichtung der ESTV, ihr (der Beschwerdeführerin) einen Vergütungszins von Fr. 105'816.70 zu bezahlen.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juni 2013 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

J.
Am 8. August 2013 replizierte die Beschwerdeführerin. Das Original der Replik reichte sie am 12. August 2013 nach.

Auf die Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Als Adressatin des Einspracheentscheids vom 28. März 2013 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten (Art. 50 und 52 VwVG).

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 144, 154, 1133 f. und 1136; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.3 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden. Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 154).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind u.a. die Gewinnanteile und Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b 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, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten an sich nicht zwecks definitiver Belastung erhoben, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 3.2, A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2, A-5042/2012 vom 23. Juli 2013 E. 2.2, A-4794/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2, MAJA BAUER-BALMELLI/ MARKUS REICH, in: Zweifel/ Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, Vorbemerkungen Rz. 71).

2.2.1 Ein besonderes Verfahren sieht das Kreisschreiben Nr. 21 u.a. für Short-Verkäufe, d.h. für Verkäufe von Titeln vor, über die der Verkäufer im Zeitpunkt des Verkaufs noch nicht verfügt und die er sich bis zum Abwicklungsdatum erst noch beschaffen muss. Die Dividenden für diese Titel stehen dem Noch-Eigentümer und späteren Drittverkäufer zu und werden diesem von der ausschüttenden Gesellschaft auch ausbezahlt, unter Abführung der Verrechnungssteuer von 35 % an die ESTV. Da jedoch die mit den Titeln verbundenen Rechte und Pflichten – insbesondere das Recht auf Dividende – übungsgemäss mit dem Vertragsabschluss auf den Käufer übergehen, hat dieser – trotz Short-Verkauf – ebenfalls Anspruch auf die Dividende. Weil eine Dividende nur von der diese ausschüttenden Gesellschaft selber ausgerichtet werden kann, spricht man bei der Zahlung des (Short)verkäufers an den Käufer von «manufactured dividends», von einer Ersatzzahlung. Auch diesem Käufer wird für diese Zahlung bescheinigt, dass sie mit der Verrechnungssteuer belastet ist. Um zu vermeiden, dass es zu einer doppelten Rückerstattung der nur einmal entrichteten Verrechnungssteuer durch beide «Käufer» kommt

(beide verfügen über eine Bescheinigung, dass ihre «Dividende» mit der Verrechnungssteuer belastet ist), obwohl diese nur ein Mal entrichtet wurde, sieht das genannte Kreisschreiben vor, dass auch auf den Ersatzzahlungen eine Ersatzabgabe in der Höhe von 35 % der Ersatzzahlung an die ESTV abzuführen ist (Kreisschreiben Nr. 21, insb. Ziff. 3). Auf diese Praxis muss hier nicht weiter eingegangen werden, da die Rückleistung der ESTV vorliegend als bereicherungsrechtliche Zahlung qualifiziert wird (E. 3.2.1).

2.3

2.3.1 Gemäss einem allgemeinen Rechtsgrundsatz sind Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten, zurückzuerstatten. Dieser Grundsatz, der für das Privatrecht in Art. 62 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ausgesprochen ist, gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts, selbst wenn er in der einschlägigen Gesetzgebung nicht ausdrücklich festgelegt ist (vgl. BGE 135 II 274 E. 3.1, BGE 124 II 570 E. 4b, BGE 88 I 213, vgl. auch BGE 133 V 205 E. 3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 187 und 760; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 1.5.3, S. 169; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 16 Rz. 9). Dies gilt in gleicher Weise für ungerechtfertigte Leistungen, die vom Gemeinwesen oder von Privaten erbracht worden sind (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 187; MAX IMBODEN/RENÉ A. RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, 6. Aufl., Basel 1986, Nr. 32 I, S. 191). Nach der neueren Lehre handelt es sich beim Beizug privatrechtlicher Regeln nicht um eine analoge Anwendung von Privatrecht, sondern um ungeschriebenes öffentliches Recht (vgl. bereits BGE 78 I 86 E. 1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 185 und 187; diesbezüglich unklar BGE 124 II 570 E. 4b; differenziert: MARIANNE RYTER SAUVANT, Allgemeine Rechtsgrundsätze – Analogien zum Privatrecht, Bern 2005, S. 22 ff., 71 ff.).

2.3.2 Ursachen der ungerechtfertigten Bereicherung können Zuwendungen ohne jeden gültigen Grund, aus einem nicht verwirklichten Grund, aus einem nachträglich weggefallenen Grund, das Verhalten des Bereicherten selber, das Verhalten eines Dritten oder ein Naturereignis sein (dazu statt vieler: PETER GAUCH/WALTER SCHLUEP/JÖRG SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 9. Aufl., Zürich 2008, Rz. 1479 – 1494).

2.3.3 Im privatrechtlichen Bereicherungsrecht sind grundsätzlich nicht nur das – grundlos erworbene – Kapital, sondern auch die Zinsen zurückzuerstatten, welche der Bereicherte effektiv gezogen hat («Bereicherungszinsen»; BGE 130 V 414 E. 5.2, BGE 116 II 689 E. 3.b.bb, BGE 84 II 179 E. 4 [«den Zins, den der Beklagte in der Zwischenzeit erfahrungsgemäss ziehen konnte und natürlich auch gezogen hat»], Urteil des Bundesgerichts 4A_59/2009 vom 7. September 2009 E. 5.3.3.2; BENOÎT CHAPPUIS in: Thévenoz/Werro [èds.] , Commantaire romand, Code des obligations I, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 64 OR Rz. 7; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, a.a.O., Rz. 1525; MAX KELLER/PETER C. SCHAUFELBERGER, Das Schweizerische Schuldrecht, Bd. III, 3. Aufl., Basel 1990, S. 75; ANDREAS VON TUHR/HANS PETER, Allgemeiner Teil des schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, Zürich 1979, § 53 I, S. 501). Nach HERMAN SCHULIN sind zum Bestandteil der Bereicherung diejenigen Zinsen zu rechnen, die der Bereicherte tatsächlich oder nach der allgemeinen Lebenserfahrung gezogen hat (HERMAN SCHULIN, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. Aufl., Basel 2011, Art. 64 OR N. 4b mit Hinweis auf BGE 84 II 179 E. 4).

2.3.4 Grundsätzlich könnte im öffentlichen Bereicherungsrecht der zurückzuerstattende Betrag nach Literatur und Praxis auch ohne ausdrückliche Vorschrift vom Rückerstattungspflichtigen verzinst werden (BGE 95 I 258 E. 3); nach der Lehre wäre es widersprüchlich, aufgrund eines – ungeschriebenen – allgemeinen Rechtsgrundsatzes auf eine Rückerstattungspflicht zu schliessen, jedoch für die Zinspflicht eine Verankerung im geschriebenen Recht zu verlangen (IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 32 V, S. 192). Hingegen ist nach MOOR/POLTIER, a.a.O., Rz. 1.5.3, S. 170 die Frage, ob überhaupt «intérêts compensatoires» geschuldet seien, nicht entschieden

2.3.5 Anerkannt ist hingegen, dass im Steuerrecht ein sog. Vergütungszins geschuldet sein kann, insbesondere auf zu viel bezahlten und deshalb zurückzuerstattenden Steuerbeträgen, ferner wenn ein Steuerpflichtiger einen Steuerbetrag vorzeitig – bevor er nach den allgemeinen Fälligkeitsterminen zur Bezahlung verpflichtet ist – entrichtet hat oder auch wenn er eine Steuer zu Unrecht bezahlt hat und ihm die Steuer zurückerstattet werden muss. Vergütungszins ist wirtschaftlich motiviert und setzt insbesondere keinen Verzug der Verwaltung voraus. Mit dieser wirtschaftlichen Motivation nähert sich der Vergütungszins den privatrechtlichen Bereicherungszinsen an, insbesondere unter Berücksichtigung der Lehre, dass es genüge darzutun, dass Zinsen nach der allgemeinen Lebenserfahrung gezogen werden (E. 2.3.3).

Vergütungszinsen sind nur geschuldet, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 1999 in: ASA 68 [1999/2000] S. 518 ff., 522 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983 in: ASA 53 [1984/1985] S. 558 ff., 562 E. 4). Ausnahmsweise ist ein Vergütungszins auch ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage zu bezahlen (vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 313 mit Hinweis auf BGE 108 Ib 12 in: ASA 51 [1982/1983] S. 650 ff., 654 E. 3). Dies kann sich aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien ergeben (Urteile des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2, 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2 bezüglich der Rückvergütung der Mehrwertsteuer an den Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland).

Mitunter schliesst das Gesetz einen Vergütungszins ausdrücklich aus, wie beispielsweise bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 21 ff. VStG (Art. 31 Abs. 4 VStG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2, 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2).

2.4

2.4.1 Eine bereicherungsrechtliche «lex specialis», als eine den allgemeinen Rechtsgrundsatz konkretisierende Norm, findet sich in Art. 12 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211), wonach bezahlte [Verrechnungs-]Steuern und Zinsen, die nicht durch Entscheid der ESTV festgelegt worden sind, zurückerstattet [in der Terminologie dieses Entscheide zurückvergütet] werden, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren. Im Folgenden bezeichnet der Begriff «Rückvergütung» den Vorgang, bei dem die ESTV eine ihr geleistete Zahlung restituiert, weil diese nicht geschuldet war. Entgegen dem hier gewählten Wortgebrauch verwendet Art. 12 VStV für eine solche «Rückvergütung» den Begriff «Rückerstattung» (zur Terminologie: MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 57 f.).

2.4.2 Gemäss Art. 12 Abs. 5 VStV finden bei der Rückvergütung nicht geschuldeter Verrechnungssteuern die Vorschriften des Gesetzes und der Verordnung über die Steuererhebung sinngemäss Anwendung. Im Steuererhebungsverfahren ist ein Verzugszins geschuldet, wenn die Steuern nach Ablauf der Fälligkeitstermine noch ausstehen (Art. 16 Abs. 2 VStG). Spiegelbildlich ist aufgrund des Verweises in Art. 12 Abs. 5 VStV ein

(Vergütungs)-Zins geschuldet, wenn eine nicht geschuldete Abgabe von der Steuerverwaltung zurückbezahlt wird (vgl. zum gleich lautenden Verweis in Art. 8 Abs. 5 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben [StV, SR 641.101] auf Art. 29 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, SR 641.10]: STEPHANIE EICHENBERGER, in: Oberson/Hinny [Hrsg.], StG, Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, Art. 29 Rz. 6).

2.4.3 Der Vergütungszins wird vom Tag der Zahlung an auf dem Rückvergütungsbetrag mit dem für Verzugszinsen geltenden Zinssatz berechnet (vgl. EICHENBERGER, a.a.O., mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983, in: ASA 53 [1984/1985] S. 84 ff., 95 E. 8). Gemäss Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) beträgt der Zinssatz 5 %.

2.5

2.5.1 Ebenfalls einem allgemeinen Rechtsgrundsatz entspricht es, dass für öffentlich-rechtliche Forderungen ein Verzugszins bezahlt werden muss, sofern dies nicht durch besondere gesetzliche Regelung oder dem Sinn nach ausgeschlossen ist (BGE 101 Ib 252 E. 4b, BGE 95 I 258 E. 3; Urteil des Bundesgerichtes 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichtes A-2487/2012 vom 7. Oktober 2013 E. 8.5 sowie A-3766/2012 vom 5. August 2013 E. 8.4.1 je mit weiteren Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 756; IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 31 I, S. 188; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 16 Rz. 9).

2.5.2 Im Steuerrecht ist die Pflicht zur Bezahlung von Verzugszinsen auf einer Steuerforderung im Gesetz regelmässig explizit geregelt (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 312). Im Verrechnungssteuerrecht hält denn auch Art. 16 Abs. 2 VStG ausdrücklich fest, dass auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der Fälligkeitstermine noch ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist. Gemäss Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) beträgt der Zinssatz 5 %.

2.5.3 Wenn es um Tatbestände geht, welche, wie die Rückerstattung einer zu Unrecht empfangenen Geldleistung, mit solchen des Privatrechts vergleichbar sind, erblickt das Bundesgericht auch im öffentlichen Recht

den Beginn des Verzugs im Zeitpunkt der Mahnung (vgl. BGE 95 I 258 E. 3, BGE 93 I 382 E. 3, BGE 85 I 180 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2487/2012 vom 7. Oktober 2013 E. 8.5.1 und A-3766/2012 vom 5. August 2013 E. 8.4.1; Entscheid der Rekurskommission EVD vom 12. April 2001 in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66 Nr. 20 E. 4.2; IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 31 IV, S. 189). Eine Mahnung liegt auch in der gehörigen Geltendmachung des Anspruchs (IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Nr. 31 IV, S. 189; BGE 93 I 382 E. 3). Wird der Verzugszins allenfalls später als die Hauptforderung geltend gemacht, ändert dies den Beginn der Zinspflicht nicht (vgl. BGE 95 I 258 E. 3).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist vorweg festzuhalten, dass die ESTV der Beschwerdeführerin am 27. Juni 2012 den Betrag von Fr. 673'750.-- vergütet hat. Die Rückleistungspflicht selber steht somit nicht mehr im Streit, ebenso wenig die Frage, zwischen welchen Personen das «Rückvergütungsverhältnis» besteht. Die Rückvergütung durch die ESTV erfolgte an die Bank. Damit muss auch ein allfälliger Zins an die Bank bezahlt werden.

3.1.1 Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, die ESTV habe den zurückbezahlten Betrag zu verzinsen. Sie stützt ihren Anspruch auf Art. 12 Abs. 5 VStV und insbesondere auf die spiegelbildliche Anwendbarkeit der Bestimmung zum Verzugszins (Art. 16 Abs. 2 VStG; dazu E. 2.4.2).

Der Auffassung der ESTV, der Vergütungszins bedürfe einer gesetzlichen Grundlage, hält sie entgegen, dass nach der Rechtsprechung keine ausdrückliche gesetzliche Vorschrift erforderlich sei, sondern sich aus Sinn und Zweck einer gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien ergeben könne, dass ein Vergütungszins geschuldet sei. Ebenso wenig sei das Argument der ESTV zu hören, Vergütungszinsen wären nur geschuldet, wenn der Bank bei verspäteter Zahlung Verzugszinsen gedroht hätten, denn Schuldnerin der Ersatzabgabe sei die Depotstelle und nicht sie – die Beschwerdeführerin – gewesen und jene hätte auch allfällige Verzugszinsen bezahlen müssen. Zudem stehe auch Art. 31 Abs. 4 VStG, wonach zu verrechnende oder zurückzuerstattende Beträge nicht zu verzinsen seien, der Zahlung von Vergütungszinsen nicht entgegen.

3.1.2 Im Folgenden wird zuerst der Charakter der Forderung bestimmt, welche die ESTV mit ihrer Zahlung vom 27. Juni 2012 erfüllt hat (E. 3.2).

Dann wird darauf eingegangen, ob sich aufgrund dieser Rechtsgrundlage für die ESTV eine Pflicht zur Bezahlung von Zinsen ergibt (E. 3.3). Schliesslich werden die weiteren Argumente der Parteien behandelt (E. 3.4).

3.2 Bei der Zahlung vom 27. Juni 2012 handelt es sich nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts, wie nachfolgend gezeigt wird, um eine Rückleistung einer Zuwendung aus ungerechtfertigter Bereicherung:

3.2.1 Die ESTV befasste sich in den Ziffern 4 – 13 der wiedererwägungsweise erlassenen Verfügung vom 25. Juni 2012 mit der Legitimation der Bank (im damaligen Verfahren). Darauf führte sie in Ziff. 14 in materiellrechtlicher Hinsicht aus, dass die Fonds die ihnen gestützt auf die irrtümlichen Lieferinstruktionen zugeflossenen Beträge der Bank zurückgegeben und dadurch den von der Ersatzabgebe belasteten Vorgang quasi ungeschehen gemacht und damit der Ersatzabgabe die Erhebungsgrundlage entzogen hätten. Die Vorinstanz stellte damit den Irrtum bei der Dateneingabe ins Zentrum ihrer Überlegungen. Mit ihrer Zahlung machte sie (wirtschaftlich gesehen) einen Geldfluss rückgängig, der aufgrund der irrtümlichen Datumseingabe erfolgt war: Wie oben (Sachverhalt Bst. D) ausgeführt, wurde unbestrittenermassen statt des 16. April 2009 als Abwicklungstag der 12. März 2009 ins System der Bank eingegeben, was dazu führte, dass das System die Verkäufe der Aktien als Short-Positionen registrierte und den für solche vorgesehenen «Ablauf» startete, aufgrund dessen dann der genannte Betrag als Ersatzabgabe an die ESTV abgeführt und das Konto der Beschwerdeführerin entsprechend belastet wurde. Die ESTV stellte darauf ab, mit der Rückzahlung der aufgrund der irrtümlichen Lieferinstruktionen zugeflossenen Beträge durch die Fonds an die Beschwerdeführerin sei der Grund für die Ersatzabgabe gemäss Kreisschreiben Nr. 21 entzogen worden. Auch im Einspracheentscheid spricht die ESTV davon, dass die Abgabe «ausserordentlich» zurückbezahlt worden sei, weil die Beschwerdeführerin einen Eingabefehler und daher die Rückabwicklung der Transaktion geltend gemacht habe. Sie betrachtete den ihr von der Depotstelle überwiesenen Betrag somit als Zuwendung aus einem nachträglich weggefallenen Grund (E. 2.3.2).

3.2.2 Sie hätte aber wohl noch einen Schritt weiter gehen können: Da (rechtlich gesehen) gar kein Short-Verkauf vorlag – sondern nur eine irrtümlich Buchung –, konnten bei der Bank als Verkäuferin der Titel keine «manufactured dividends» entstehen, konnten solche auch nicht an die Fonds weitergeleitet und ebenso nicht von diesen zurückbezahlt werden.

Damit gab es auch keine Grundlage für eine entsprechende Ersatzabgabe. All diese Vorgänge beruhen rechtlich gesehen auf einer irrtümlichen Eingabe und waren deshalb rückabzuwickeln. Die Zahlung durch die Depotstelle war also eine Zuwendung ohne jeglichen gültigen Grund. Die Fehlbuchung einer Bank wird denn auch in der Literatur als Ursache für einen Bereicherungsanspruch aufgrund einer Zuwendung ohne gültigen Rechtsgrund aufgeführt (so GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, a.a.O., Rz. 1492; SCHULIN, a.a.O., Art. 64 OR Rz. 26). Im Resultat ist somit bezüglich der Qualifikation der Rückzahlung durch die ESTV der von der Beschwerdeführerin unter Ziff. IV.3.e der Beschwerdeschrift geäusserten Rechtsauffassung zu folgen.

3.3 Nach dieser Qualifikation der Rückleistung als bereicherungsrechtliche Leistung geht es im Folgenden darum, zu entscheiden, ob die Rückvergütung dieser ungerechtfertigten Bereicherung auch die Leistung eines Zinses mit umfasse.

3.3.1 Wie in E. 2.4.1 ausgeführt, stellt Art. 12 Abs. 5 VStV i.V.m. Art. 16 Abs. 2 VStG als «bereicherungsrechtliche lex specialis» die Regel auf, dass bei Rückleistung einer zu Unrecht geleisteten Verrechnungssteuer Vergütungszinsen zu bezahlen sind und zwar vom Tag an, an dem die Leistung, die zurückzuvergüten ist, bezahlt wurde.

3.3.2 Die Frage stellt sich, ob Art. 12 VStV nur bei der Rückleistung zu viel oder zu Unrecht bezahlter Verrechnungssteuern zur Anwendung kommt oder auch bei der Rückzahlung einer anderen im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer erfolgten grundlosen Zuwendung an die ESTV wie der vorliegenden. Dies ist zu bejahen. Der Wortlaut von Art. 12 VStV spricht zwar davon, dass bezahlte «Steuern» zurückerstattet werden, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet sind. Effektiv wird aber mit solchen «Steuern» gar keine Steuerforderung getilgt, denn diese besteht eben gerade nicht, weder bei einem Mehrbetrag, wenn mehr als der geschuldete Steuerbetrag bezahlt wird, noch bei Beträgen, wenn gar keine Steuer geschuldet ist. Grund für die Rückvergütung ist gerade, dass keine der Zahlung entsprechende Steuerforderung besteht. Dies zeigt, dass es sich bei Art. 12 VStV auch insofern um eine Bereicherungsnorm handelt und diese auch auf die vorliegende Konstellation der Fehlüberweisung Anwendung finden kann. Selbst wenn die Bestimmung nur auf Rückvergütungen, die «im Zusammenhang» mit einer verrechnungssteuerrechtlichen Forderung erfolgten, direkt anwendbar wäre, müsste der Artikel auf die vorliegende Konstellation analog angewendet werden. Nach

der in E. 2.3.5 dargestellten Rechtsprechung des Bundesgerichts kann ein Vergütungszins auch ohne ausdrückliche Rechtgrundlage mittels Analogieschluss aufgrund einer ähnlichen Regelung zu bezahlen sein. Ein solcher Analogieschluss rechtfertigt sich in der vorliegenden Konstellation, weil die grundlose Zuwendung zwar durch eine Falschbuchung veranlasst wurde (E. 3.2.1), aber im Zusammenhang mit dem Kreisschreiben Nr. 21 steht (Sachverhalt C. und D. sowie E. 3.2.1) und die dort statuierte Ersatzabgabe sich eng an die Verrechnungssteuer anlehnt. Dies entspricht auch der in E. 2.3.4 dargelegten Lehre und Rechtsprechung, wonach im öffentlichen Bereicherungsrecht eine Zinspflicht auch ohne ausdrückliche Vorschrift gegeben sein kann.

3.3.3 Demzufolge hat die ESTV vom Tag der Zahlung durch die Depotstelle an bis zum Tag der Rückvergütung Vergütungszinsen nach dem für Verzugszinsen geltenden Zinssatz von 5 % zu bezahlen.

3.4 Schliesslich ist auf die weiteren Argumente der Parteien einzugehen.

3.4.1 Die ESTV legt dar, dass, wäre vorliegend ein (Vergütungs)zins geschuldet, dies dazu führen könnte, dass ein Geschäftsmodell entwickelt würde, das auf diesem Vergütungszins beruhe. Sinngemäss führt die Vorinstanz aus, es könnten solche Verträge geschlossen werden, die eine Ablieferung der Ersatzabgabe nach sich zögen, was dann nach Auflösung des zugrunde liegenden Vertrages zur Rückvergütung dieser Ersatzabgabe inklusive Verzugszins führen würde. So könnte Geld zu einem garantierten Zinssatz von 5 % angelegt werden. Ein Geschäftsmodell, das auf irrtümlichen Dateneingaben beruht, ist jedoch sachlogisch undenkbar, denn Irrtum ist etwas Unbewusstes, Unplanbares. Zudem müsste im Einzelfall untersucht werden, ob ein Missbrauch vorliegt. Einem Anspruchsberechtigten eine Leistung vorzuenthalten, nur weil eine andere Person eine solche Leistung missbräuchlich verlangen könnte, ist unzulässig.

3.4.2 Entgegen der Auffassung der ESTV kommt Art. 31 Abs. 4 VStG nicht zur Anwendung, da es vorliegend nicht um eine Steuerrückerstattung gemäss dem Zweiten Abschnitt des Verrechnungssteuergesetzes geht, sondern um die Rückvergütung einer grundlosen Zuwendung. Keine Rolle spielt auch, ob die Beschwerdeführerin bei verspäteter Zahlung hätte Verzugszinsen bezahlen müssen oder nicht.

3.4.3 Da der Beschwerdeführerin Zinsen zugesprochen werden, erübrigt es sich, auf die von der ihr implizit geltend gemachte Rechtsverzögerung einzugehen.

4.
Nach der Berechnung durch die Beschwerdeführerin beträgt das jährliche Zinsbetreffnis bei einem Zinsfuss von 5 % Fr. 33'687.50. Aufgrund dieses Jahreszinses hat die Beschwerdeführerin dann den anteiligen Zins für die Jahre 2009 und 2012 entsprechend der auf diese Jahre entfallenen Tage, während welcher die ESTV den von der Beschwerdeführerin irrtümlich bezahlten Betrag nicht zurückerstattet hat, berechnet. Die ESTV hat sich in ihrer Vernehmlassung nicht zur Zinsberechnung geäussert. Für das Bundesverwaltungsgericht ist die Darstellung durch die Beschwerdeführerin nachvollziehbar. Weil der Zinsfuss sowohl für den Vergütungszins als auch für einen allfälligen Verzugszins 5 % beträgt (E. 2.4.3 und E. 2.5.2) spielt es keine Rolle, ob die Verzinsung für die Zeit nach der Rückforderung durch die Beschwerdeführerin unter dem Titel Vergütungs- oder Verzugszins erfolgt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV verpflichtet ist, für die Zeit vom 8. Mai 2009 bis zur Rückzahlung des Betrags am 27. Juni 2012 Zinsen von insgesamt Fr. 105'816.70 zu bezahlen.

5.
Dem Gesagten zufolge, ist die Beschwerde gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der unterliegenden Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese wird praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 9'000.-- festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin Zinsen von Fr. 105'816.70 zu bezahlen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 9'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Susanne Raas

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 (Art. 42 BGG).

Versand: