Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-8595/2007
{T 0/2}

Urteil vom 21. April 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Rechtsverweigerung (Verrechnungssteuer).

Sachverhalt:

A.
Die X. hat Sitz in ... und vermittelt Börsengeschäfte. Nach eigenen Angaben unterhält sie zu diesem Zweck zahlreiche Bankbeziehungen, unter anderem mit der ..., welche für den Handel mit Schweizer Wertschriften die Dienste der Bank Y. in Anspruch nimmt. Die Beschwerdeführerin, welche bei der Y. ebenfalls über ein Konto verfügt, legt dar, sie wickle Börsengeschäfte üblicherweise am gleichen Tag ab. Falls sie indessen "am gleichen Tag des Kaufs oder Verkaufs keinen Abnehmer" finde und "die Titel 'über Nacht' halten" müsse, sichere sie sich in der Regel ab. So habe es sich auch bei der Vermittlung des Verkaufs von Futures börsenkotierter Schweizer Gesellschaften verhalten: Da sie gleichentags keinen Käufer für die Futures gefunden habe, habe sie sich mittels eines Gegengeschäftes abgesichert und Aktien der von den Futures betroffenen Schweizer Gesellschaft verkauft. Sei ihr in der Folge der (Weiter-)Verkauf der Futures gelungen, habe sie durch Kauf der Aktien auch das Gegengeschäft vollenden können. Da die Abwicklung von Verkauf und Kauf der gleichen Aktien in der Regel am gleichen Tag, spätestens aber zwei bis drei Banktage später erfolgt sei, habe sie so Aktien verkaufen können, ohne solche vollständig im Depot zu haben.
Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, sie tätige Geschäfte dieser Art über das ganze Jahr. In den Monaten Januar bis April 2007 seien dabei einzelne Transaktionen, welche nicht am selben Tag hätten abgewickelt werden können, zeitlich teils vor und teils nach den so genannten Dividenden- oder Ex-Tag der konkreten Aktien gefallen, welche für das Gegengeschäft verwendet worden seien. Mehrere Tage, teilweise Wochen nach Abwicklung der Gegengeschäfte habe die Y. Fr. ... Mio. vom Konto der Beschwerdeführerin abgezogen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) überwiesen. Es habe sich herausgestellt, dass die Abzüge der Y. nur solche Transaktionen betroffen hätten, bei denen der Verkauf vor dem Ex-Tag vereinbart, die Abwicklung aber nach dem Ex-Tag erfolgt sei. Der abgezogene Betrag entspreche dabei 35% des Dividendenertrags derjenigen Aktien, welche sie in den Monaten März und April 2007 für Gegengeschäfte verwendet habe, welche über den jeweiligen Ex-Tag gefallen seien.

B.
Die Beschwerdeführerin wandte sich mehrfach an die Y. und ersuchte vergeblich um Rückabwicklung der Belastung von Fr. ... Mio. Die Y.

stellte sich auf den Standpunkt, sie sei aufgrund des Zirkulars Nr. 6584 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken betreffend Quellensteuerregelung bei Couponabrechnungen vom 22. Mai 1990 zur Abführung der Steuer verpflichtet gewesen.
Daraufhin gelangte die Beschwerdeführerin an die ESTV. Nach mehreren Gesprächen forderte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom ... 2007 die ESTV auf, den Betrag von Fr. ... Mio. rückzuvergüten bzw. zurückzuerstatten und im Weigerungsfall eine anfechtbare Verfügung zu erlassen. Die ESTV antwortete mit Schreiben vom ... 2007, die Beschwerdeführerin verfüge im Rahmen der Erhebung der Verrechnungssteuer über keine Parteistellung. Ohne Parteistellung könne keine Verfügung erlassen werden.

C.
Mit Eingabe vom 19. Dezember 2007 gelangte die Beschwerdeführerin mit einer Rechtsverweigerungsbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte, die ESTV sei anzuweisen, betreffend Rückzahlung des Betrags von Fr. ... Mio. eine formelle Verfügung zu erlassen. Zudem ersuchte sie um Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung.

D.
Die ESTV schloss mit Schreiben 14. Februar 2008 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsverweigerungsbeschwerde. Am 18. April 2008 erfolgte eine weitere Eingabe der Beschwerdeführerin, in welcher sie auf ein neues Kreisschreiben der ESTV hinwies, welches vorliegend von Interesse sei.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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) oder gegen das unrechtmässige Verweigern oder Verzögern einer Verfügung (Art. 46a VwVG). Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht ist dabei unter anderem grundsätzlich unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache oder durch Beschwerde an eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. c-f

VGG anfechtbar sind (Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG). Ob es zuständig sei, prüft das Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen.

2.
Wann eine Verfügung vorliegt, bestimmt sich nach den Regeln von Art. 5 VwVG. Für die Qualifikation als Verfügung ist an sich nicht massgebend, ob sie als solche gekennzeichnet ist oder den gesetzlichen Formvorschriften für eine Verfügung entspricht (vgl. BGE 133 II 450 E. 2.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Verfügung vorliege oder nicht, ist damit auch nicht allein darauf abzustellen, ob diese die für Verfügungen in Art. 35 Abs. 1 VwVG gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung enthält (vgl. diesbezüglich aber immerhin Art. 38 VwVG, wonach den Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen darf). Massgebend ist vielmehr, ob die Strukturmerkmale einer Verfügung vorhanden sind (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 29 Rz. 3). Eine Verfügung liegt demnach vor, wenn es sich bei einer Verwaltungshandlung um eine hoheitliche, individuell-konkrete, auf Rechtswirkungen ausgerichtete und verbindliche Anordnung einer Behörde handelt, welche sich auf öffentliches Recht des Bundes stützt, oder um eine autoritative und individuell-konkrete Feststellung bestehender Rechte oder Pflichten (Art. 5 Abs. 1 VwVG; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 854 ff.; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 28 Rz. 17). Eine anfechtbare Verfügung liegt auch dann vor, wenn die Vorinstanz es wegen Fehlens von Prozessvoraussetzungen ausdrücklich ablehnt, auf ein Gesuch einzutreten (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 255).

3.

3.1 Nach Art. 46a VwVG kann gegen das unrechtmässige Verweigern oder Verzögern einer Verfügung Beschwerde geführt werden.

3.1.1 Die Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde gemäss Art. 46a VwVG richtet sich an die Beschwerdeinstanz, die zuständig wäre, wenn die Verfügung ordnungsgemäss ergangen wäre (Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001 4408). Damit beschreiten Verfahren betreffend Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerung an sich einen zum Verfahren bei Anfechtung einer Verfügung parallelen Weg. Folglich müsste sich in denjenigen Rechts-

gebieten, in denen gegen eine Verfügung eine Einsprache möglich ist, auch die Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde an die Einspracheinstanz richten (Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG). Da die Einspracheinstanz aber definitionsgemäss mit der verfügenden Instanz identisch ist (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 1815), ist in analoger Anwendung von Art. 47 Abs. 2 VwVG eine Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde an die Beschwerdeinstanz zu richten. Dieser Verfahrenszug, mithin das "Auslassen der Einspracheinstanz" bei Beschwerden der fraglichen Art, entspricht auch der bis Ende 2006 geübten Praxis der Vorgängerinstanz des Bundesverwaltungsgerichts, der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK; vgl. etwa Entscheid der SRK vom 14. Juli 2004 [SRK 2004-103]). Diese Rechtsprechung stützte sich freilich auf Art. 70 Abs. 1 VwVG in der bis Ende 2006 geltenden Fassung (aVwVG, AS 1969 737), welcher die Einsprachebehörde als mögliche Instanz bei Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerden von Vornherein ausschloss.

3.1.2 Heisst das Bundesverwaltungsgericht eine Rechtsverweigerungsbeschwerde gut, so weist es die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG; so noch ausdrücklich Art. 70 Abs. 2 aVwVG). Eine andere Möglichkeit, den rechtmässigen Zustand herzustellen, gibt es nicht; insbesondere darf das Gericht – vorbehältlich von Spezialkonstellationen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2723/2007 vom 30. Januar 2008 E. 4.2) – nicht anstelle der das Recht verweigernden Behörde entscheiden, würden dadurch doch der Instanzenzug verkürzt und allenfalls weitere Rechte der am Verfahren Beteiligten verletzt (ANDRÉ MOSER, in Moser/ Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 5.5).

3.2 Gegen das unrechtmässige Verweigern einer Verfügung kann grundsätzlich jederzeit Beschwerde geführt werden (Art. 50 Abs. 2 VwVG). Verweigert die betreffende Stelle allerdings ausdrücklich den Erlass einer Verfügung, so ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben innerhalb der gesetzlichen Frist von 30 Tagen Beschwerde zu erheben (Urteil des Bundesgerichts 2P.16/2002 vom 18. Dezember 2002 E. 2.2, veröffentlicht in der Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins 2003, 706). Voraussetzung für eine Rechtsverweigerungsbeschwerde ist, dass die Rechtssuchenden zuvor ein Begehren auf Erlass einer Verfügung bei der zuständigen Behörde gestellt haben und ein Anspruch auf Erlass einer Verfügung besteht (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., S. 255;

MOSER, a.a.O., Rz. 5.1 ff.). Ein solcher Anspruch besteht dann, wenn einerseits eine Behörde nach dem anzuwendenden Recht verpflichtet ist, in Verfügungsform zu handeln, und wenn andererseits die gesuchstellende Person nach Art. 6 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG Parteistellung beanspruchen kann (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., S. 78, S. 255). Fehlt es einer Person, welche ausdrücklich den Erlass einer Verfügung verlangt hat, an der Parteieigenschaft, hat die Behörde eine anfechtbare Nichteintretensverfügung zu erlassen (zum Ganzen BGE 130 II 521 E. 2.5 mit Hinweisen). Wenn eine Behörde der Ansicht ist, dass sie für den Erlass einer Verfügung nicht zuständig sei, darf sie ebenfalls nicht untätig bleiben. Zunächst hat sie in einem solchen Fall zu prüfen, ob die Sache an die zuständige Behörde überwiesen werden kann (Art. 8 Abs. 2 VwVG). Wenn die gesuchstellende Person ausdrücklich den Erlass einer Verfügung verlangt hat, hat die Behörde einen Nichteintretensentscheid zu fällen und ihre Unzuständigkeit festzustellen (Art. 9 Abs. 2 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2723/2007 vom 30. Januar 2008 E. 3 mit Hinweisen). Hat die Verwaltung allerdings bereits einen Entscheid erlassen, der beim Bundesverwaltungsgericht oder mittels Einsprache bzw. Beschwerde im Sinn von Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG angefochten werden kann, kann grundsätzlich keine formelle Rechtsverweigerung vorliegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-420/2007 vom 3. September 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 61.21 E. 1a). Behauptete inhaltliche und formelle Mängel der Verfügung sind alsdann auf dem ordentlichen Beschwerdeweg geltend zu machen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2040/2006 vom 17. April 2007 E. 4).

3.3 Die ESTV gehört zu den Behörden nach Art. 33 VGG und ist daher eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts. Zwar können ihre Verfügungen im Bereich der Verrechnungssteuer nach Art. 42 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) mittels Einsprache bei der ESTV angefochten werden. Wie dargelegt (vorn E. 3.1.1) ist aber bei Rechtsverweigerungsbeschwerden direkt an die Beschwerdeinstanz zu gelangen. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher zuständig für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsverweigerungsbeschwerde gegen die ESTV.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen der mit der ESTV geführten Korrespondenz wiederholt den Wunsch nach Erlass einer Verfügung geäussert. In den Schreiben vom ... 2007 hat sie sodann ausdrücklich den Erlass einer anfechtbaren Verfügung verlangt. Damit steht ausser Frage, dass die ESTV eine formelle Verfügung erlassen musste beziehungsweise hätte erlassen müssen (vgl. vorn E. 3.2).

4.2 Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob in den Schreiben der ESTV vom ... 2007 Verfügungen zu erblicken sind, erwiese sich doch bejahendenfalls eine Rechtsverweigerungsbeschwerde als unzulässig (vgl. vorn E. 3.2). Zwar enthalten die erwähnten beiden Schreiben keine Rechtsmittelbelehrungen (vgl. vorn E. 2). Für den Verfügungscharakter spricht aber an sich, dass aus beiden Schreiben – wenn auch knapp – hervorgeht, weshalb die ESTV die Parteistellung der Beschwerdeführerin im Erhebungsverfahren der Verrechnungssteuer als nicht gegeben erachtet. Für eine Verfügung könnte sodann sprechen, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom ... 2007 festgehalten hat, bei fehlendem Ausstellen einer ausdrücklichen Verfügung bis zum ... 2007 gehe sie davon aus, beim Schreiben der ESTV vom ... 2007 handle es sich um eine Nichteintretensverfügung. Mit Schreiben vom ... 2007 hat die ESTV darauf allerdings unter nochmaliger Verneinung der Parteistellung der Beschwerdeführerin ausdrücklich festgehalten, es sei ihr der Erlass einer Verfügung im Sinn von Art. 41 VStG verwehrt. Diese Briefe, welche (als Konsequenz aus dem Standpunkt der ESTV) nicht als Verfügungen bezeichnet waren und keine Rechtsmittelbelehrung und nur ganz dürftige Begründungen enthielten, genügten angesichts dieser Mängel den formellen Anforderungen von Art. 35 VwVG nicht und waren auch nicht ohne weiteres als Verfügungen erkennbar. Zwar kann der Grundsatz von Treu und Glauben gebieten, dass der Empfänger gegenüber solchen Schriftstücken nicht untätig bleibt (vgl. vorn E. 3.2). Das traf im vorliegenden Fall aber auch nicht zu, verlangte doch die Beschwerdeführerin in beiden Fällen innerhalb der allenfalls in Frage kommenden Rechtsmittelfrist die Zustellung einer anfechtbaren Verfügung bzw. erhob die vorliegend zu beurteilende Rechtsverweigerungsbeschwerde. Aus den gesamten Umständen ergibt sich klarerweise, dass die ESTV ihre Schreiben nicht als anfechtbare Verfügungen betrachtet, und auf diesen Standpunkt stellt sie sich auch in der Vernehmlassung an das Bundesverwaltungsgericht von 16. Januar 2008. Zwar hängt die Qualifikation eines Schriftstücks als Verfügung vorab weder vom Willen der Behörde noch von demjenigen des Rechtsunterworfenen ab, sondern

bestimmt sich nach objektiven Kriterien (vgl. vorn E. 2). Da diese indessen wie dargelegt zu keinem eindeutigen Schluss zu führen vermögen und die Beschwerdeführerin mit ihren mehrfach erhobenen Gesuchen um Zustellung einer anfechtbaren Verfügung das ihr Zumutbare getan hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_245/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1), gelangt das Bundesverwaltungsgericht vorliegend in Würdigung der gesamten Umstände zum Schluss, dass die ESTV betreffend der Beschwerdeführerin (noch) keine anfechtbare Verfügung erlassen hat. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben am 19. Dezember 2007 bei der ESTV zwecks Fristwahrung eine Einsprache erhoben hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_245/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2).

4.3 Ist wie eben dargelegt vom Fehlen einer Verfügung auszugehen, ist damit gleichzeitig gesagt, dass die ESTV zu Unrecht den Erlass einer Verfügung verweigert hat (vgl. vorn E. 4.1, 3.2). Damit ist die Rechtsverweigerungsbeschwerde gutzuheissen und die ESTV anzuweisen, unverzüglich die verlangte formelle Verfügung zu erlassen. Eine materielle Behandlung der Streitsache, welche im Übrigen von keiner der beiden Parteien trotz jeweils umfangreicher inhaltlicher Ausführungen beantragt worden ist, kommt angesichts des Charakters der Rechtsverweigerungsbeschwerde nicht in Frage (vgl. vorn 3.1.2 sowie Urteil des Bundesgerichts 2C_245/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.4). Dabei versteht sich von selbst, dass mit der hiermit erfolgten Anweisung über den Inhalt der zu erlassenden Verfügung nichts ausgesagt wird.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 5'000.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten. Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die ESTV wird angewiesen, ohne weitere Verzögerung in der Sache formell zu verfügen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Sonja Bossart

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: