

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4286/2007
{T 0/2}

Urteil vom 8. April 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ ist eine Genossenschaft im Sinne der Art. 828 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) mit Sitz in Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie insbesondere, ihren Mitgliedern gesunde und billige Wohnungen in guter Qualität und zu günstigen Bedingungen zu beschaffen.

B.

B.a Im Jahre 2002 unterzog die Steuerverwaltung des Kantons A. _____ die X. _____ einer Buchprüfung. Am 19. Mai 2003 legte sie der X. _____ einen Veranlagungsvorschlag für die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 1999 vor. Die X. _____ stimmte diesem Vorschlag am 1. Juli 2003 zu.

Des Weiteren wurden gegen mehrere Genossenschafter Nachsteuer- und Bussenverfahren eingeleitet. Für einzelne dieser Verfahren ist aktenkundig, dass das Bussenverfahren mangels Verschulden eingestellt worden ist.

B.b Mit Schreiben vom 11. Februar 2004 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der X. _____ mit, dass auf den anlässlich dieser Buchprüfung aufgedeckten geldwerten Leistungen von insgesamt Fr. ... an Genossenschafter im Geschäftsjahr 1999 die Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % geschuldet sei. Auf den fällig gewordenen und ausstehenden Steuerbeträgen sei zudem ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

Am 30. April 2004 nahm ein von der X. _____ mandatierter Rechtsvertreter zu diesem Schreiben Stellung. Er brachte vor, die geltend gemachte Verrechnungssteuerforderung gehe auf eine mit der Steuerverwaltung des Kantons A. _____ getroffene Vereinbarung zurück. Da sich die der X. _____ aufgerechneten geldwerten Leistungen gemäss dieser Vereinbarung auf Fr. ... beliefen, stellte er den Antrag, die Berechnungsgrundlage der besagten Verrechnungssteuerforderung sei auf diesen Betrag zu reduzieren. Des Weiteren beantragte er, dass auf diesen Leistungen in Höhe von Fr. ... im Umfang von Fr. ... (Fr. ... betreffend B. _____ und Fr. ... betreffend C. _____) die Verrechnungssteuer von 35 % zu entrichten

sei; für den restlichen Betrag im Umfang von Fr. ... werde hingegen das Meldeverfahren beansprucht.

B.c Mit Schreiben vom 13. Dezember 2005 lehnte die ESTV die gestellten Gesuche um Meldung statt Steuerentrichtung ab. Zudem setzte sie die geldwerten Leistungen fest, welche die X. _____ einzelnen Genossenschaftsmitgliedern im Jahre 1999 erbrachte habe. Auf diesen geldwerten Leistungen erhob die ESTV die Verrechnungssteuer im Umfang von Fr.

B.d In ihrem Entscheid vom 15. Dezember 2006 hielt die ESTV formell fest, dass die X. _____ der ESTV Fr. ... an Verrechnungssteuer schulde, dieser Betrag der ESTV unverzüglich zu entrichten und darauf ab dem 31. Januar 2000 ein Verzugszins in Höhe von 5 % zu leisten sei. Die fünf Gesuche um Meldung statt Steuerentrichtung für einen Teil des Steuerbetrags lehnte die ESTV ab.

C.

C.a Gegen diesen Entscheid erhob die X. _____ Einsprache und beantragte, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei das Meldeverfahren im Verhältnis zu namentlich aufgeführten Genossenschaftlern zu bewilligen.

Mit Entscheid vom 23. Mai 2007 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie hielt an ihrer Steuerforderung in unveränderter Höhe fest und wies die X. _____ an, diesen Betrag unverzüglich zu entrichten sowie auf die Begünstigten zu überwälzen. In Abänderung des angefochtenen Entscheids setzte sie das Datum, ab welchem der Verzugszins in Höhe von 5 % zu laufen beginne, auf den 18. Januar 2007 fest. Die Gesuche um Meldung statt Steuerentrichtung im Verhältnis zu:

- D. _____ für den Steuerbetrag von Fr. ... ;
- E. _____ für den Steuerbetrag von Fr. ... ;
- F. _____ für den Steuerbetrag von Fr. ... ;
- G. _____ für den Steuerbetrag von Fr. ... ;
- H. _____ für den Steuerbetrag von Fr. ... ;

wurden gemäss Ziff. 2.3 des Dispositivs abgewiesen.

C.b Mit Beschwerde vom 22. Juni 2007 an das Bundesverwaltungsgericht stellte die X._____ (Beschwerdeführerin) den Antrag, es sei der angefochtene Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 unter Kosten- und Entschädigungsfolge betreffend Antrag auf die Entrichtung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren aufzuheben und das Meldeverfahren im Verhältnis zu den unter C.a genannten Personen zuzüglich C._____ für einen Steuerbetrag von Fr. ... zu bewilligen. In ihrer Vernehmlassung schloss die Vorinstanz auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Mai 2007 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren.

1.2

1.2.1 Das Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht wird grundsätzlich von der Dispositionsmaxime beherrscht. Die Bestimmung des Streitgegenstandes obliegt demnach regelmässig den Parteien (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.56, 3.198).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind in der Regel nur Rechtsverhältnisse zu überprüfen bzw. zu beurteilen, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich – in Form einer Verfügung – Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand.

(BGE 135 V 141 E. 1.4.2, 134 V 418 E. 5.2.1). Es liegt allerdings in der Disposition des Beschwerdeführers, die erlassene Verfügung lediglich in Bezug auf einzelne Punkten effektiv anzufechten. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 110 V 48 und seitherige Urteile) bilden entsprechend Anfechtungsgegenstand im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren, formell betrachtet, Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG und – materiell – die in den Verfügungen geregelten Rechtsverhältnisse. Streitgegenstand bildet demgegenüber das auf Grund der Beschwerdebegehren tatsächlich angefochtene, somit als Prozessthema vor den (erst- oder zweitinstanzlichen) Richter gezogene Rechtsverhältnis (BGE 125 V 413 E. 2a).

Anfechtungs- und Streitgegenstand sind demnach identisch, wenn die Verfügung insgesamt angefochten wird; bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einzelne der durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisse, gehören die nicht beanstandeten – verfügungsweise festgelegten – Rechtsverhältnisse zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 131 V 164 E. 2.1).

1.2.2 In ihrer Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin, der angefochtene Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge betreffend Antrag auf die Entrichtung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren aufzuheben und das Meldeverfahren im Verhältnis zu namentlich genannten Personen zu bewilligen (vgl. oben, C.b). Effektiv angefochten wurde somit Ziff. 2.3 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 23. Mai 2007 (vgl. dazu oben, C.a). Streitgegenstand im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet somit einzig die Frage, ob die Vorinstanz die eingereichten Gesuche um Meldung statt Steuerentrichtung zu Recht abgewiesen hatte.

1.2.3 Die Beschwerdeführerin beantragt jedoch nicht nur die Bewilligung des Meldeverfahrens im Verhältnis zu den in Ziff. 2.3 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 23. Mai 2007 genannten Personen, sondern zusätzlich auch im Verhältnis zu C._____ für einen Steuerbetrag von Fr.

Ein Gesuch um Meldung anstatt Steuerentrichtung im Verhältnis zu C._____ wurde weder im Schreiben vom 30. April 2004 (oben, B.b) noch mit Einsprache vom 15. Dezember 2006 (oben, C.a) angebeht. Im angefochtenen Einspracheentscheid wurde ein solches Gesuch im Verhältnis zu C._____ denn auch nicht abgewiesen (oben, C.a). Die

Beschwerdeführerin bringt nicht vor, der Vorinstanz habe ein solches Gesuch im Verhältnis zu C._____ vorgelegen und sie habe dieses zu Unrecht nicht behandelt. Aufgrund der Aktenlage ist vielmehr davon auszugehen, dass ein solches Gesuch im Verhältnis zu C._____ seinerzeit nicht gestellt worden ist.

Es ergibt sich somit, dass ein Gesuch um Meldung anstatt Steuerentrichtung im Verhältnis zu C._____ nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war, über welches mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 entschieden wurde. Entsprechend kann ein solches Gesuch nicht Prozessthema des vorliegenden Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht sein (oben, E. 1.2.1). In diesem Punkt ist somit auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.3 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde wird – unter Vorbehalt der E. 1.2.2 und E. 1.2.3 – eingetreten.

2.

2.1 Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Es ist der ESTV verwehrt, andere Arten der Erfüllung anzuordnen oder zuzulassen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 3.1, A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 5.1; TONI HESS, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2005, N. 1 zu Art. 11).

2.2 Nach Art. 20 VStG kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist, werden abschliessend in Art. 24 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) umschrieben (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 3.1, A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 5.2, Ivo P. BAUMGARTNER, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2005, N. 15 zu Art. 20). Trotz der "kann"-Formulierung besteht unter den in Art. 24 VStV umschriebenen Voraussetzungen kein Ermessensspielraum der ESTV, sondern ein

Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens (BGE 94 I 472 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.3.2; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 19 zu Art. 20).

Einer Gesellschaft oder einer Genossenschaft kann auf ein entsprechendes Gesuch hin das Meldeverfahren insbesondere dann gestattet werden, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist (Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV). Das Meldeverfahren ist aber in allen Fällen nur zulässig, wenn überdies feststeht, dass die Personen, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten, und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV).

Weder die ESTV noch – im Falle einer Beschwerde – das Bundesverwaltungsgericht haben über den Rückerstattungsanspruch natürlicher Personen zu entscheiden. Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rückerstattung vielmehr bei der Steuerbehörde des Kantons, in welchem sie wohnen, zu stellen (Art. 30 Abs. 1 VStG). Dieser kantonalen Behörde steht der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch zu (Art. 52 Abs. 2 VStG). Die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob der Rückerstattungsanspruch allenfalls verwirkt sein könnte, kann daher nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das kantonale Rückerstattungsverfahren erfolgen. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne weiteres feststellen, weil eine Verwirkung der Rückerstattungsansprüche ernstlich in Betracht fällt, so ist das Meldeverfahren nicht zu bewilligen (BGE 115 Ib 274 E. 20c, 110 Ib 319 E. 6b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 5.4, A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.3.3).

2.3 Nach Art. 23 VStG verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Behörde nicht angibt.

2.3.1 Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung zu Art. 23 VStG, wie schon zu Art. 8 des früheren Bundesratsbeschlusses vom 1. September 1943 über die Verrechnungssteuer (VStB; BS 6 326 ff.), die Auffassung der kantonalen und eidgenössischen Behörden bestätigt, wonach derjenige Pflichtige den Rückerstattungsanspruch verwirkt, der die massgeblichen Einkünfte und Vermögen nicht in der

nächsten Steuererklärung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass sie noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2C_601/2008 vom 25. November 2008 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs tritt stets dann ein, wenn der Pflichtige die massgeblichen Vermögensbestandteile und daraus fliessenden Erträge nicht spätestens vor dem Rechtskräftigwerden der Veranlagung angibt. Erfolgt die Angabe erst nach diesem Zeitpunkt, so wird dies in allen Fällen als nicht ordnungsgemässe Deklaration betrachtet, was zur Verweigerung der Rückerstattung führt, und zwar unabhängig davon, ob ein Nach- und Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Ausgeschlossen bleibt die Rückerstattung auch dann, wenn die steuerbaren Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, offensichtlich nicht in Hinterziehungs- oder gar in Betrugsabsicht nicht (richtig und rechtzeitig) deklariert wurden (BGE 113 Ib 128 E. 2a).

2.3.2 Der Wortlaut von Art. 23 VStG setzt kein Verschulden voraus. Mit Blick auf die heute massgeblichen Vorschriften – insbesondere angesichts des Umstandes, dass Art. 53 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) und Art. 151 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) für die Erhebung einer Nachsteuer im Gegensatz zur früheren Rechtslage kein Verschulden mehr voraussetzen – erachtet es das Bundesgericht als zweifelhaft, ob der Eintritt der Verwirkung gemäss Art. 23 VStG überhaupt ein Verschulden voraussetze (Urteil des Bundesgerichts 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4, auszugsweise wiedergegeben in PETER GURTNER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht 75 S. 56 ff.). Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hänge primär von der Erfüllung objektiver Bedingungen, nämlich der Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und der entsprechenden Vermögensteile ab; das subjektive Verschuldenselement spiele eher eine Rolle bei der Frage, ob dem Steuerpflichtigen eine spätere, nachträgliche Deklaration zugute zu halten sei, um die an sich bereits eingetretenen Verwirkungsfolgen wieder beseitigen zu können (Urteil des Bundesgerichts 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2.1, auszugsweise wiedergegeben in GURTNER, a.a.O., S. 57 f.).

Bis anhin hat jedoch die bundesgerichtliche Rechtsprechung unter Hinweis darauf, dass Fahrlässigkeit die Anwendbarkeit des Art. 23 VStG jedenfalls rechtfertige, die Frage der Verschuldensabhängigkeit der Deklarationspflichtverletzung ausdrücklich offen gelassen (Urteile des Bundesgerichts 2C_601/2008 vom 25. November 2008 E. 3, 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2.2, auszugsweise wiedergegeben in GURTNER, a.a.O., S. 57 f.; je mit weiteren Hinweisen). Festzuhalten ist in diesen Zusammenhang, dass das Bundesgericht Fahrlässigkeit mit Bezug auf die Nichtdeklaration von steuerbarem Vermögensertrag rasch bejaht. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat, zur Vermeidung einer schuldhaften Nichtdeklaration, selbst ein in steuerlichen Angelegenheiten unerfahrener Steuerpflichtiger bei objektiv angebrachten Zweifeln bezüglich der Steuerfreiheit eines Vorgangs diesen den Steuerbehörden in geeigneter Form bekannt zu geben. Dies gelte selbst für den Fall, dass der Steuerpflichtige ein Steuerberatungsunternehmen beigezogen habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.299/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 4.2.2, auszugsweise wiedergegeben in GURTNER, a.a.O., S. 57 f.).

3.

3.1 Aus den beiden abschliessend vorgesehenen Arten der Erfüllung der Verrechnungssteuer – Steuerentrichtung oder Meldung (vgl. oben E. 2.1) – folgt, dass zu keiner Zeit ein Wahlrecht zwischen Erfüllung der Verrechnungssteuerschuld und der Erfüllung der Staats- und direkten Bundessteuerschuld bestand. Richtet eine Genossenschaft wie vorliegend geldwerte Leistungen an die Genossenschafter aus, so kann sie nicht mit der Behauptung, die Genossenschafter hätten mittlerweile (im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens betreffend Staats- und direkte Bundessteuer) die entsprechenden Leistungen deklariert und versteuert, womit dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer Genüge getan sei, um Verzicht auf die Erhebung der Verrechnungssteuer ersuchen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2668/2007 vom 13. November 2008 E. 6.2.2 und E. 6.3) bzw. einen Anspruch auf das Meldeverfahren geltend machen. Ob die ESTV zu Unrecht das Meldeverfahren unter Verweis darauf, dass eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Leistungsempfänger ernsthaft in Betracht zu ziehen sei, verweigert hat, beurteilt sich einzig nach den in E. 2.3 dargestellten Kriterien; eine im Nachsteuerverfahren erfolgte Begleichung der Staats- und direkten Bundessteuerschuld durch die Leistungsempfänger ist dafür unerheblich.

3.2 Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz blieb im vorinstanzlichen Verfahren unbestritten, dass sämtliche von der Einsprache betroffenen Leistungsempfänger die geldwerten Leistungen nicht ordnungsgemäss deklariert hatten. In ihrer – lediglich summarisch durchzuführenden Prüfung (vgl. dazu oben E. 2.2) – kam die ESTV zum Ergebnis, dass die Frage, ob die unterlassene Deklaration in Hinterziehungsabsicht oder – wie die Einsprecherin behauptete – aus blosser Unerfahrenheit bzw. aus Irrtum oder Fahrlässigkeit erfolgte, offen bleiben könne; der Rückerstattungsanspruch verwirke nämlich auch dann, wenn die Unterlassung lediglich aus Irrtum, Unerfahrenheit oder Fahrlässigkeit erfolgt sei.

Wie die Vorinstanz entscheidet auch das Bundesverwaltungsgericht nicht über den Rückerstattungsanspruch natürlicher Personen. Es prüft ebenfalls vorfrageweise nur summarisch, ob der Rückerstattungsanspruch allenfalls verwirkt sein könnte (oben E. 2.2). Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern die Feststellung der unterlassenen ordnungsgemässen Deklaration durch die Vorinstanz unrichtig oder unvollständig wäre. Entsprechend ist davon auszugehen, dass die vorliegend relevanten geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin durch die von der Einsprache betroffenen Leistungsempfänger (siehe dazu oben C.a und E. 1.2.3) nicht vor Rechtskraft der massgeblichen Veranlagung deklariert worden sind (vgl. dazu oben E. 2.3.1). Sie macht hingegen geltend, dass die Nichtdeklaration in allen Fällen weder absichtlich, noch fahrlässig oder nachlässig erfolgt sei. Dem hätten auch die Spezialdienste des kantonalen Steueramtes A. _____ Rechnung getragen und in einzelnen Steuerstrafverfahren gegen bestimmte Genossenschafter auf die Erhebung einer Busse verzichtet. Entsprechend hätten alle im Beschwerdeantrag namentlich genannten Personen ihren Anspruch auf Rückerstattung der von der Beschwerdeführerin auf sie überwälzten Verrechnungssteuerschuld nicht verwirkt. Die Beschwerdeführerin kommt zum Schluss, dass alle Voraussetzungen von Art. 24 VStV erfüllt seien und das Meldeverfahren somit gewährt werden müsse.

Während es als erstellt zu gelten hat, dass die Empfänger der betreffenden geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin (siehe dazu oben C.a und E. 1.2.3) diese Leistungen nicht ordnungsgemäss deklariert haben (vgl. dazu oben E. 2.3.1), ist vorliegend streitig, ob diese Nichtdeklaration schuldhaft (oben E. 2.3.2) erfolgt ist. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erscheint es jedoch fraglich, ob der

Eintritt der Verwirkung gemäss Art. 23 VStG neben dem Erfordernis der Nichtdeklaration überhaupt ein Verschulden voraussetzt (oben E. 2.3.2). Angesichts dieser Rechtsprechung erscheint es als zweifelhaft, dass selbst eine schuldlose Nichtdeklaration – von welcher die Beschwerdeführerin ausgeht – die Verwirkungsfolge von Art. 23 VStG nicht nach sich ziehen würde. Eine vorfrageweise, summarische, für die zuständigen kantonalen Behörden nicht verbindliche Prüfung ergibt somit, dass eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Empfänger der betreffenden geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin (siehe dazu oben C.a und E. 1.2.3) ernstlich in Betracht zu ziehen ist. Unter diesen Umständen kann das Meldeverfahren nicht bewilligt werden (oben E. 2.2).

3.3 Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, es sei ihr vom Steuerrevisor mündlich zugesichert worden, dass bei der Verrechnungssteuer zumindest für die Schweizer Genossenschafter das Meldeverfahren beansprucht werden könne und dass damit die Angelegenheit erledigt wäre.

Wie das Bundesgericht konkretisiert hat, verleiht der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) enthaltene Grundsatz von Treu und Glauben Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1, 126 II 377 E. 3a). Dieser Grundsatz ist auch auf das Verhältnis zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen anwendbar. Angesichts der besonderen Stellung, welche das Legalitätsprinzip im Abgaberecht einnimmt, kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich jedoch insbesondere dann eine lediglich eingeschränkte Bedeutung zu, wenn es mit dem Legalitätsprinzip in Konflikt tritt (BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 4.1).

Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren keine Beweismittel eingereicht hat, welche ihre Darstellung stützen würden, könnte sie selbst bei Bestehen einer solchen Antwort vorliegend aus dieser keinen vom Gesetz nicht vorgesehenen Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens geltend machen. Ein solcher Anspruch würde insbesondere voraussetzen, dass die Beschwerdeführerin im Vertrauen auf diese Auskunft Dispositionen getroffen hätte, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden

könnten (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 166). Solche mit Blick auf diese Auskunft getätigten Dispositionen sind von der Beschwerdeführerin weder geltend gemacht worden noch ersichtlich.

3.4 Nach dem Gesagten ist die Abweisung der Gesuche der Beschwerdeführerin um Meldung statt Steuerentrichtung im Verhältnis zu D._____, E._____, F._____, G._____ und H._____ durch die Vorinstanz nicht zu beanstanden. Da die Beschwerdeführerin den vorinstanzlichen Einspracheentscheid einzig in diesem Punkt angefochten hatte (vgl. oben, E. 1.2.2), ist die Beschwerde damit abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie 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. 6'000.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Nadine Mayhall

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 hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: