



Abteilung I
A-498/2007
{T 0/2}

Urteil vom 15. März 2010

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart Meier.

Parteien

X. _____ in Liquidation,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer;
Meldeverfahren (Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV); Treu und
Glauben; Vertrauensschutz.

Sachverhalt:**A.**

Die X. (Genossenschaft) beschloss am ... ihre Auflösung und setzte am ... den Y. als Liquidator ein. Seit der entsprechenden Eintragung im Handelsregister am ... firmiert sie als X. in Liquidation (im Folgenden: die Genossenschaft).

Nach verschiedenen Korrespondenzen mit der Genossenschaft bzw. deren Liquidator erkannte die Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit Entscheid vom 20. September 2004, auf dem Liquidationsüberschuss von Fr. ... sei die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. ... geschuldet. Im Begleitschreiben vom selben Tag wurde zudem darauf aufmerksam gemacht, dass zwei Zahlungen von je Fr. ... in den Geschäftsjahren 1999 und 2002 ebenfalls steuerbare geldwerte Leistungen darstellten und noch zu deklarieren seien, wobei ein Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung möglich sei, welches von der ESTV nach Einreichung zu prüfen wäre. Anders als von der Genossenschaft geltend gemacht, sei zudem keine sie betreffende Vereinbarung mit der kantonalen Steuerverwaltung getroffen worden. Gegen den Entscheid wurde am 25. Oktober 2004 Einsprache erhoben und beantragt, die Verrechnungssteuer sei auf Fr. 0.-- festzusetzen, was im Wesentlichen mit der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens begründet wurde. Am 17. Mai 2005 wurde für die Zahlungen von je Fr. ... in den Jahren 1999 und 2002 sowie für die Zahlung von Fr. ... im Jahr 2003 je ein Formular 112 mit dem Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung eingereicht. Bereits am 3. April 2003 war ein Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung (Formular 105) gestellt worden.

Mit Entscheid vom 16. November 2006 erkannte die ESTV, für die Ausschüttungen von je Fr. ... aus den Jahren 1999 und 2002 könne das Meldeverfahren nicht bewilligt werden und die Genossenschaft schulde auf diesen Beträgen die Verrechnungssteuer von Fr. Gleichentags teilte die ESTV mit, der Liquidator hafte für die Steuer solidarisch bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Dagegen wurde am 8. Dezember 2006 (Datum des Poststempels) Einsprache erhoben und insbesondere auf das Schreiben der ESTV an das kantonale Steueramt vom 14. Oktober 2003 verwiesen, welches die bereits früher behauptete Zusicherung der ESTV enthalte. Zudem

wurden die Ausführungen der ESTV zur Liquidatorenhaftung zur Kenntnis genommen.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2006 vereinigte die ESTV die Verfahren betreffend die Einsprachen vom 25. Oktober 2004 und vom 8. Dezember 2006. Die Einsprache vom 25. Oktober 2004 betreffend die Barausschüttung aus dem Jahr 2003 hiess die ESTV teilweise gut und stellte fest, die Genossenschaft habe die Verrechnungssteuer von Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu entrichten und der Liquidator hafte hierfür solidarisch. Die Einsprache vom 8. Dezember 2006 betreffend die Ausschüttungen der Jahre 1999 und 2002 wies die ESTV ab und stellte fest, die Genossenschaft habe auf diesen die Verrechnungssteuer von je Fr. ... (total Fr. ...) zuzüglich Verzugszins zu entrichten und der Liquidator hafte hierfür solidarisch. Die ESTV erläuterte, bei allen drei Ausschüttungen handle es sich um steuerbare Liquidationsüberschüsse nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) i.V.m. Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211). Das Meldeverfahren könne aus näher erläuterten Gründen nicht gewährt werden. Weiter liege keine Zusicherung der ESTV vor. Namentlich könne ein Vertrauensschutz nicht aus dem Schreiben der ESTV vom 14. Oktober 2003 an das kantonale Steueramt abgeleitet werden, welches eine andere (...) Genossenschaft betreffe. Schliesslich seien die Beweisangebote abzuweisen. Der Sachverhalt lasse sich bereits aus den Akten rechtsgenügend würdigen und die Abnahme der Beweise würde keine neuen Tatsachen zu Tage fördern.

C.

Mit Beschwerde vom 18. Januar 2007 beantragt die X. in Liquidation (Beschwerdeführerin), vertreten durch den Liquidator, im Hauptantrag, der Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen wegen unrichtiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Sachverhalt der verbindlichen Zusage nicht abgeklärt) und Verletzung von Bundesrecht (Handeln gegen Treu und Glauben) aufzuheben, und insbesondere seien die geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen aufzuheben und der Vertreter der Beschwerdeführerin von der Solidarhaft zu entbinden. Eventualiter sei der Fall wegen Verletzung von Bundesrecht (Nichterhebung und Nichtabnahme relevanter offerierter Beweise) an die Vorinstanz zurückzu-

weisen. Die Beschwerdeführerin beruft sich darauf, es habe zwischen dem kantonalen Steueramt und der ESTV ein Telefongespräch stattgefunden, in dem die ESTV zugesichert habe, dass die Auszahlungen nicht mit der Verrechnungssteuer belastet würden. Dies sei von der ESTV am 14. Oktober 2003 auch schriftlich bestätigt worden. Die ESTV habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt und die Beschwerdeführerin könne ihre Darstellungen beweisen, wozu verschiedene Beweise offeriert werden. Die ESTV sei aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben an ihre Auskunft, dass auf die Ablieferung der Verrechnungssteuer ausnahmsweise verzichtet werde, gebunden. Sodann habe die ESTV das rechtliche Gehör verletzt, indem sie die offerierten Beweise nicht abgenommen habe. Daraus ergebe sich die (eventualiter beantragte) Rückweisung an die ESTV.

D.

Mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Sie wiederholt im Wesentlichen ihre bereits vertretenen Standpunkte, dass das Meldeverfahren mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen nicht bewilligt werden könne, und die ESTV keine Zusicherungen betreffend die Beschwerdeführerin gemacht habe.

E.

Mit Verfügung vom 28. Januar 2010 wird die ESTV aufgefordert, zum Schreiben vom 14. Oktober 2003, auf welches sich die Beschwerdeführerin beruft, Stellung zu nehmen und insbesondere die Frage zu klären, welche (...) Genossenschaft darin angesprochen ist, sowie eine in diesem Schreiben erwähnte Sendung vom 29. September 2003 bzw. sämtliche Akten betreffend das vorliegenden Verfahren und die darin aufgeworfenen Fragen einzureichen.

F.

Mit Eingabe vom 25. Februar 2010 reicht die ESTV die bei ihr noch vorhandenen Akten ein, und teilt mit, der für das Verfahren vor der ESTV damals zuständige Sachbearbeiter habe die ESTV vor nahezu drei Jahren verlassen und seinen Ausführungen im Einspracheentscheid und der Vernehmlassung habe die ESTV aus heutiger Sicht nichts anzufügen. Die Beschwerdeführerin verzichtet gemäss Eingabe vom 10. März 2010 auf eine Stellungnahme hierzu.

G.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidungswesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 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 dieses. 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich (vgl. aber E. 8) einzutreten.

1.2 Die X. beschloss am ... ihre Auflösung und setzte am 26. September 2000 den Y. als Liquidator ein. Die Beschwerde wurde im Namen der Genossenschaft in Liquidation eingereicht, und diese – und nicht der Liquidator – ist im vorliegenden Verfahren Beschwerdeführerin. Der Liquidator ist gesetzlicher Vertreter der Beschwerdeführerin und dessen Handlungen gegenüber der ESTV und dem Bundesverwaltungsgericht sind ihr zuzurechnen.

2.

2.1 Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). 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 Genossenschaftsanteile. Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag jede geldwerte Leistung der Genossenschaft an die Genossenschafter oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am Grund- oder Stammkapital darstellt, so unter anderem Dividenden und Liquidationsüberschüsse.

2.2 Die Verrechnungssteuer auf Liquidationsüberschüssen ist nicht nur geschuldet, wenn die Gesellschaft förmlich nach den Bestimmun-

gen des Obligationenrechts aufgelöst wird, sondern auch dann, wenn sie durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 739 E. 4, mit Hinweisen). Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10; ausführlich zum Begriff der faktischen Liquidation auch: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 17. April 2001, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.113 E. 2b/aa; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2; A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 4, je mit Hinweisen).

3.

3.1 Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG). Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 VStG). Art. 20 VStG delegiert die Umschreibung der Fälle, in welchen an Stelle der Entrichtung eine Meldung möglich ist, auf den Verordnungsgeber, welcher diese in Art. 24, Art. 24a und Art. 26a VStV definiert hat. Nach der Rechtsprechung ist die Aufzählung in Art. 24 Abs. 1 VStV (sowie Art. 24a und 26a VStV) abschliessend und auch negativ verbindlich, d.h. dass das Meldeverfahren in keinen anderen als den dort genannten Tatbeständen anwendbar ist. Demnach muss nicht in allen Fällen, in denen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte gemäss Art. 20 VStG führen würde, das Meldeverfahren zugelassen werden, sondern nur die in der Verordnung ausdrücklich vorgesehenen Tatbestände berechtigen zur Anwendung des Meldeverfahrens (BGE 94 I 472 E. 2; Urteil des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juli 2007 E. 5.1; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, VPB 68.99 E. 2d; IVO P. BAUMGARTNER, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel etc. 2005, N. 13 f., 15 zu Art. 20). Trotz der "Kann"-Formulierung besteht zudem 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; Urteile des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.3.2; A-1486/2006 vom

11. Juli 2007 E. 5.1 in fine; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, VPB 68.99 E. 2d; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 19 zu Art. 20).

3.2 Art. 24 Abs. 1 VStV zählt vier Tatbestände auf, in denen das Meldeverfahren zulässig ist.

3.2.1 Unter anderem kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist.

Mit Vorjahre sind jene Kalenderjahre gemeint, welche vor dem Jahr liegen, in welchem das Kontrollverfahren beendet worden ist. Wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in einem der Vorjahre fällig geworden ist, würde die ESTV von der Gesellschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. In dieser Konstellation, und wenn zudem die weiteren Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV erfüllt sind, rechtfertigen sich die mit der Verrechnungssteuer verbundenen Umtriebe nicht (MAX KRAMER, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, ASA 54 S. 337 f.; diesen zitierend: Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juli 2007 E. 5.2.1; A-2668/2007 vom 13. November 2008 E. 4.2; A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.1; Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, VPB 68.164 E. 2d/bb).

Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV setzt voraus, dass die Steuer betreffend die Leistungen aus den Vorjahren "anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht" wurde. Die fraglichen Leistungen aus den Vorjahren müssen nach der Rechtsprechung nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt werden (Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2; A-1644/2006 vom 25. November 2006 E. 2.2.1.2; Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, VPB 68.164 E. 2). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist darüber hinaus für die Anwendung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen die Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistung nicht bewusst war. Die nachträgliche Qualifizierung einer Leistung als verrechnungssteuerpflichtig, welche im Rahmen eines Kontrollverfahrens erfolgt, müsse sowohl aus Sicht der kontrollierenden ESTV als auch jener der leistenden Gesellschaft neu sein (Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2; A-1644/2006 vom

25. November 2006 E. 2.2.1.2). Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV sei dadurch praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Urteil des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2). Auch in der Lehre wird davon ausgegangen, Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV betreffe hauptsächlich verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. BAUMGARTNER, a.a.O., N. 26 zu Art. 20; PHILIPPE BÉGUIN/KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, in: OREF, Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., Bern 2005, S. 854).

3.2.2 Weiter kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV das Meldeverfahren bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven gewährt werden. Darunter fallen Dividenden oder Liquidationsüberschüsse, die nicht in Form einer Geldleistung, sondern in natura ausgerichtet werden, das heisst aus einer Sachleistung bestehen, bei der ein Abzug der Verrechnungssteuer von vornherein nicht möglich ist (BGE 94 I 472 E. 4; Urteile des BVGer A-1486/2006 vom 11. Juli 2007 E. 5.3; A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.1; Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, VPB 68.164 E. 2d/cc; vgl. auch KRAMER, a.a.O., S. 329 ff.).

3.2.3 Das Meldeverfahren ist zudem in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat (Art. 24 Abs. 2 VStV; ausführlich hierzu: BGE 115 Ib 274 E. 20; 110 Ib 319 E. 6b; Urteile des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.3.3; A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.4 f.; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 60 ff. zu Art. 20).

4.

4.1 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Auskünfte, Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Fall einer unrichtigen Auskunft oder einer Zusicherung kann sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen, wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;

- sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;
- er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (zum Ganzen: BGE 131 V 472 E. 5; 131 II 627 E. 6.1; 121 II 473 E. 2c mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1C_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des BVGer vom 8. Juni 2009 E. 4.1; A-1711/2006 vom 23. Januar 2009 E. 2.8; A-1336/2006 vom 2. Juli 2008 E. 4.4 mit Hinweisen; Entscheidung der SRK vom 7. Juni 2004, VPB 68.164 E. 3b/aa).

Was die erste Voraussetzung betrifft, so taugt nicht jede behördliche Auskunft als Vertrauensbasis. Die Auskunft muss an sich geeignet sein, schutzwürdiges Vertrauen zu begründen. Notwendig ist eine gewisse inhaltliche Bestimmtheit. Nur eine auf einen konkreten, die auskunfterheischende Person direkt betreffenden Sachverhalt bezogene Auskunft kann die Behörden binden (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 669 f. mit Hinweisen; BGE 125 I 267 E. 4c; 122 II 113 E. 3b/cc).

Damit die vierte Voraussetzung (sog. Vertrauensbetätigung) erfüllt ist, muss eine "nachteilige Disposition" vorliegen (BGE 129 I 161 E. 4.1; statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 1P.423/2006 vom 14. März 2007 E. 4.1; 8C_444/2009 vom 11. Januar 2010 E. 5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 686 ff.; URS GUENG, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 1970 S. 498 f.). Das aufgrund der Auskunft angenommene Verhalten muss einen nicht zu beseitigenden Nachteil zur Folge haben (GUENG, a.a.O., S. 498 f.). Weiter

ist zwischen unrichtiger Auskunft oder Zusicherung und der vorgenommenen Disposition ein Kausalzusammenhang notwendig. Dieser fehlt, wenn sich der Adressat auch ohne die Auskunft bzw. Zusicherung gleich verhalten hätte (BGE 121 V 65 E. 2b; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 664, 687). Als Dispositionen im Sinn des Vertrauensschutzes gelten auch Unterlassungen. Dabei ist ebenfalls der erwähnte Kausalzusammenhang erforderlich, also dass die Auskunft (Zusicherung) für die darauf folgende Unterlassung ursächlich war (BGE 121 V 65 E. 2b). Der Grundsatz des Vertrauensschutzes gilt nicht nur dann, wenn der Bürger Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, sondern auch dann, wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der behördlichen Auskunft oder Anordnung es unterlassen hat, Dispositionen zu treffen, die nicht ohne Nachteil nachgeholt werden können (BGE 111 V 65 E. 4c; 110 V 145 E. 4b; 106 V 65 E. 2b; Urteil des BVGer A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1).

Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, wird der Vertrauensschutz nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung gewährt (BGE 131 II 627 E. 6.2). Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (BGE 118 Ib 312 E. 3b; Urteile des Bundesgerichts vom 3. August 2000, ASA 70 S. 771 f. E. 6a; 2C_830/2008 vom 11. November 2009 E. 5.2; ASA 60 53 E. 3; Urteile des BVGer A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.1; A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.6 mit weiteren Hinweisen, u.a. auch auf die Kritik an dieser Rechtsprechung).

4.2 Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) folgt der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel – so auch auf Auskünfte von Zeugen – verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann,

dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; 130 II 429 E. 2.1; 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteile des BVGer A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.3; A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1; A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4; A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, je mit Hinweisen).

5.

5.1 Vorliegend stehen drei Ausschüttungen zur Debatte, zwei in Höhe von je Fr. ... in den Jahren 1999 und 2002, und eine Restauszahlung von Fr. ... im Jahr 2003. Dass diese als Liquidationsüberschüsse im Rahmen von faktischen Liquidationen (Zahlungen der Jahre 1999 und 2002) bzw. als eigentliche förmliche Liquidationsdividende (Zahlung im Jahr 2003) grundsätzlich der Steuer unterstehen (vgl. vorn E. 2.1, 2.2), ist nicht strittig (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 19. April 2006, act. 24). Die Ausschüttung im Jahr 2003 ist im Umfang von Fr. ... steuerbar (Auszahlung von Fr. ..., abzüglich Fr. ... nicht steuerbare Rückzahlung von Genossenschaftskapital, vgl. Einspracheentscheid Ziff. 3.1).

5.2 Zum Sachverhalt ist Folgendes aktenkundig: Mit Schreiben vom 17. März 2003 informierte das Handelsregisteramt des Kantons Zürich die ESTV, dass die Genossenschaft gelöscht werden solle und ersuchte um Zustimmung zur Löschung. Mit Schreiben vom 25. März 2003 teilte die ESTV der Beschwerdeführerin mit, die Löschung dürfe erst erfolgen, wenn die geschuldeten Steuern bezahlt seien. Damit allfällige Steuern berechnet und festgesetzt werden könnten, seien die Liquidationsbilanz und das Protokoll der Generalversammlung betreffend Beschluss der Liquidation einzureichen (vgl. act. 3). Daraufhin hat die Beschwerdeführerin am 3. April 2003 ein Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung (Formular 105) eingereicht. Dem Formular (act. 4) ist die betroffene steuerbare Leistung nicht zu entnehmen (die im Formular erwähnte Beilage ist nicht aktenkundig). Nach – von der Beschwerdeführerin unwidersprochener – Angabe der ESTV ging es bei diesem Gesuch um die Ausschüttung von Fr. ... aus dem Jahr 2003 (Einspracheentscheid Ziff. 2.3). Nach mehrmaliger Aufforderung erhielt die ESTV am 16. April 2003 das verlangte Protokoll sowie den Jahresabschluss 2002 und die (provisorische) Erfolgsrechnung 2003. Als Nächstes forderte die ESTV die Beschwerdeführerin wiederholt zur Deklaration des Liquidationserlöses von Fr. ... auf. Am 10. Mai 2004

teilte die Beschwerdeführerin mit, sie stelle sich (weiterhin) auf den Standpunkt, dass sich die nachträgliche Abrechnung der Verrechnungssteuer (ausserordentlicherweise) erübrige. Am 17. Mai 2004 verlangte die ESTV die Einreichung der Jahresrechnungen 1998 bis 2001, sowie Auskunft betreffend eine Kapitalrückzahlung von Fr. ... aus dem Jahr 2002. Am 1. Juli 2004 reichte die Beschwerdeführerin das Verlangte ein und erklärte, es sei im Jahr 1999 und 2002 zu Ausschüttungen von je Fr. ... und im Jahr 2003 zu einer solchen von Fr. ... gekommen. Zudem verwies sie auf eine Vereinbarung der ESTV mit dem kantonalen Steueramt Zürich, wonach die ESTV ausnahmsweise auf die Abrechnung der Verrechnungssteuer verzichten wolle. Am 20. September 2004 erliess die ESTV ihren Entscheid betreffend Steuerbarkeit der Ausschüttung von Fr. ..., und erläuterte betreffend die Zahlungen von zweimal Fr. ..., dass es sich um geldwerte Leistungen handle, welche zu deklarieren seien und für welche ein Gesuch um Meldung möglich sei. Weiter hielt sie fest, dass, wie bereits in einer E-Mail vom 6. August 2004 festgehalten, im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin keine Vereinbarung mit der kantonalen Steuerverwaltung existiere. Am 17. Mai 2005 beantragte die Beschwerdeführerin schliesslich für alle drei strittigen Zahlungen anhand von Formular 112 das Meldeverfahren (vgl. Beschwerdebeilage 14). Mit Entscheid vom 16. November 2006 betreffend die Ausschüttungen von je Fr. ... verneinte die ESTV die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens und machte die entsprechenden Steuerforderungen geltend.

5.3 Die Beschwerdeführerin verlangte im Verfahren vor der ESTV wie in der Beschwerde, es sei auf die Besteuerung der fraglichen Kapitalausschüttungen "zu verzichten". In den verschiedenen Eingaben an die ESTV verwies sie zur Begründung unter anderem auf die Bestimmungen zum Meldeverfahren. Sie hat denn auch für alle drei Ausschüttungen Gesuche um Meldung statt Steuerentrichtung gestellt. In der Beschwerde wird aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet, dass auf die Ablieferung der Steuer ausnahmsweise "zu verzichten" sei, und zu den Voraussetzungen des Meldeverfahrens wird keine Stellung genommen. Ein "Verzicht" auf die Steuererhebung, namentlich ein Steuererlass, ist im Verrechnungssteuerrecht (ausser im vorliegend nicht relevanten Fall von Art. 18 VStG) nicht vorgesehen. Möglich ist einzig die Meldung der steuerbaren Leistungen statt der Entrichtung der Steuer. Ob die Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt sind, ist im Folgenden – trotz unterlassener Ausführungen

hierzu in der Beschwerde – als Erstes zu prüfen (E. 6). Sollte dies zu verneinen sein, wäre als Zweites zu prüfen, ob das Meldeverfahren trotzdem – wie in der Beschwerde geltend gemacht – aufgrund des Vertrauensgrundsatzes gewährt werden muss.

6.

6.1 Was die steuerbare Ausschüttung von Fr. ... im Jahr 2003 anbelangt, hat die ESTV im Einspracheentscheid die Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV verneint. Dies zu Recht: Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV setzt die Ausrichtung einer Naturaldividende oder eines Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven voraus (vgl. E. 3.2.2), was bei der vorliegenden Barausschüttung nicht gegeben ist.

Keine Stellung genommen hat die ESTV (betreffend die Ausschüttung von Fr. ...) zum Vorliegen des Tatbestands von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Auch gestützt auf diese Bestimmung kann das Meldeverfahren aber nicht gewährt werden. Die Beschwerdeführerin ersuchte am 3. April 2003 mit Formular 105 um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf dieser Ausschüttung (vgl. vorn E. 5.2). Folglich hat sie diesen Liquidationsüberschuss selbst offengelegt und der ESTV gegenüber – wenn auch allenfalls nicht förmlich anhand einer eigentlichen Steuererklärung (zur Veranlagung von Genossenschaften in der vorliegend relevanten Periode vgl. Art. 38 Abs. 3 VStG und Art. 23 VstV in der bis Ende 2008 geltenden Fassung) – deklariert. Die ESTV hat diese steuerbare Leistung also nicht anlässlich einer Kontrolle nachträglich entdeckt, wie Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV verlangt (vorn E. 3.2.1).

6.2 Für die Ausschüttungen von je Fr. ... in den Jahren 1999 und 2002 hat die ESTV im Einspracheentscheid nur Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV geprüft und verneint. Die Anwendung von Bst. c fällt denn auch wiederum ausser Betracht, da es sich um Barausschüttungen handelte (wie oben E. 6.1).

Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV bedingt wie erläutert (E. 3.2.1 und soeben E. 6.1), dass die Steuerforderung aufgrund einer Kontrolle der ESTV geltend gemacht wird, genauer, dass die ESTV die geldwerten Leistungen nachträglich selbst aufgedeckt hat. Davon kann bei den vorliegenden Gegebenheiten (ausführlich vorn E. 5.2) keine Rede sein. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin selbst mit Schreiben vom 1. Juli 2004 die ESTV über diese Kapitalrückzahlungen im Jahr 1999 und

2002 von je Fr. ... informiert (ferner sind sie aus den gleichzeitig eingereichten Jahresrechnungen ersichtlich). Dass dies nicht im Sinn einer förmlichen Deklaration erfolgte, ist wiederum irrelevant (vgl. oben E. 6.1). Jedenfalls kann nicht gesagt werden, die ESTV habe die steuerbaren Leistungen anlässlich einer Kontrolle "entdeckt". Ferner ist Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV schon ausgeschlossen, weil sich die Beschwerdeführerin, bevor die ESTV die Steuerforderung geltend machte, der Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen offensichtlich bewusst war (vgl. zur entsprechenden Rechtsprechung vorn E. 3.2.1). So hat sie im Schreiben vom 1. Juli 2004 etwa auf die angebliche Zusicherung der ESTV, ausnahmsweise auf die Abrechnung der Verrechnungssteuer zu verzichten, verwiesen; sie wusste also um die Steuerbarkeit dieser Ausschüttungen, verlangte aber den "Verzicht" auf die Erhebung der Steuer. Der Tatbestand von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist damit nicht erfüllt. Auf die (weiteren) von der ESTV angeführten Gründen, weswegen das Meldeverfahren nicht gewährt werden könne (Verletzung von Mitwirkungspflichten, Rechtsmissbrauch), braucht nicht eingegangen zu werden. Ebensovienig muss die zusätzliche Voraussetzung nach Art. 24 Abs. 2 VStV (hierzu vorn E. 3.2.3) geprüft werden.

6.3 Die Beschwerdeführerin hat sich in der Beschwerde zum Meldeverfahren nicht näher geäußert (siehe schon vorn E. 5.3). Nur im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung hat sie verschiedene in der Einsprache vom 25. Oktober 2004 enthaltene Argumente erwähnt (vgl. Rz. 27 und 29 Beschwerde), auf welche mit der gebotenen Kürze einzugehen ist. Dass das kantonale Steueramt über sämtliche an die Genossenschaftler entrichteten Leistungen informiert war, womit die Funktion der Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer vollumfänglich wahrgenommen sei, ist vorliegend irrelevant. Das Meldeverfahren bedingt zwar nach Art. 24 Abs. 2 VStV unter anderem, dass die Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung hätten, d.h. die steuerbaren Leistungen deklariert haben. Die alleinige (allfällige) Erfüllung von Art. 24 Abs. 2 VStV führt jedoch nicht zur Anwendung des Meldeverfahrens, wenn wie vorliegend keiner der Grundtatbestände von Art. 24 Abs. 1 VStV gegeben ist. Auch das Vorbringen, eine nachträgliche Abrechnung der Verrechnungssteuer sei aus verfahrensökonomischen Gründen unglücklich, dringt nicht durch. Das Meldeverfahren bezweckt zwar nach Art. 20 VStG die Verhinderung unnötiger Umtriebe bei den Steuerbehörden und beim Steuerpflichtigen (vorn E. 3.1). Das Vorliegen eines der Kriterien von Art. 20 VStG (unnötige Umtriebe oder offenbare

Härte) genügt aber allein noch nicht zur Zulassung des Meldeverfahrens; einer der in Art. 24 Abs. 1 VStV aufgezählten Tatbestände muss zwingend erfüllt sein (vorn E. 3.1), was hier nicht der Fall ist.

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin ruft den Grundsatz von Treu und Glauben an und stützt sich dabei auf eine Vereinbarung zwischen der ESTV und dem kantonalen Steueramt, in welcher die ESTV zugesichert habe, ausnahmsweise auf die Abrechnung bzw. Erhebung der Verrechnungssteuer zu verzichten. Diese Zusicherung habe die ESTV zunächst in einem Telefongespräch (vom 29. September 2003) mit dem kantonalen Steueramt gemacht und danach – wiederum dem kantonalen Steueramt gegenüber – am 14. Oktober 2003 schriftlich bestätigt (Beschwerde Rz. 16 f., 34, 38; vgl. auch Schreiben der Beschwerdeführerin vom 10. Mai 2004, act. 13 und vom 1. Juli 2004, act. 15).

Die ESTV bestreitet die Existenz einer solchen Vereinbarung bzw. Zusicherung. Namentlich habe das fragliche Schreiben der ESTV vom 14. Oktober 2003 bzw. die Vereinbarung mit dem Vertreter des kantonalen Steueramts vom 29. September 2003 nicht die Beschwerdeführerin, sondern die Genossenschaft A. in A. (SO) betroffen (vgl. E-Mail der ESTV vom 6. August 2004, act. 16; Schreiben vom 20. September 2004; Einspracheentscheid S. 19).

7.2 Vorab ist eine telefonische Abmachung im vorgebrachten Sinn durch keinerlei Aktenstück bewiesen. Auch eine interne Telefonnotiz ist nicht aktenkundig. Die mündliche Vereinbarung bleibt damit bloss behauptet (vgl. betreffend mündliche Auskünfte statt vieler: Urteil des BVGer A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.2). Allerdings macht die Beschwerdeführerin geltend, die telefonische Vereinbarung sei durch ein Schreiben der ESTV vom 14. Oktober 2003 (act. 25a) bestätigt worden. Es ist demnach zu prüfen, ob gestützt auf dieses Schreiben die Berufung auf Treu und Glauben durchdringt (sogleich E. 7.3 ff.). Abgesehen davon ergibt sich die behauptete Zusicherung (sei es schriftlich oder mündlich) aus keinem weiteren Aktenstück. Insbesondere ist etwa in den verschiedenen Protokollen über Gespräche mit dem kantonalen Steueramt, auf welche in der Beschwerde verwiesen wird (vgl. Rz. 17 und 22), von einer Zusicherung der ESTV nicht die Rede (vgl. Beschwerdebeilagen 7, 9).

7.3 Umstritten ist, ob das angerufene Schreiben vom 14. Oktober 2003 überhaupt die Beschwerdeführerin betrifft. Die Frage lässt sich auch nicht abschliessend klären. Einerseits bezieht sich der Brief laut Adresse und Referenznummer auf eine (...) Genossenschaft "A.". Die ESTV hat die Existenz einer Vereinbarung bezüglich der Beschwerdeführerin denn auch von Anfang an verneint und geltend gemacht, das Schreiben betreffe eine andere Steuerpflichtige (E. 7.1). Entsprechend hat sie auch gemäss allen weiteren bekannten Akten konstant den Standpunkt vertreten, dass das Meldeverfahren nicht anwendbar und die Steuer zu entrichten sei (vgl. etwa betreffend die Auszahlung von Fr.- schon im Schreiben vom 23. April 2003; s.a. oben E. 5.2). Andererseits bestehen gewisse Hinweise darauf, dass im fraglichen Schreiben doch die Beschwerdeführerin angesprochen sein könnte. Dieser Meinung scheint etwa das kantonale Steueramt gewesen zu sein, hat es doch auf dem Schreiben (handschriftlich) "X." vermerkt und sich darauf in einer die Beschwerdeführerin betreffenden Angelegenheit bezogen (Schreiben vom 9. Mai 2006, act. 25 mit Beilage 25a). Dass die ESTV das kantonale Steueramt diesbezüglich korrigiert hätte, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Weiter wurde das Schreiben vom 14. Oktober 2003 von der ESTV an das kantonale Steueramt Zürich gesendet, was nicht nachvollziehbar wäre, wenn die Genossenschaft A. im Kanton Solothurn betroffen wäre. Schliesslich ist darin ein Anteilscheinkapital von Fr.-- erwähnt, was auf die Beschwerdeführerin hinweist, welche über genau dieses Kapital verfügte, während die Genossenschaft A. gemäss Handelsregistereintrag gar kein Stammkapital aufweist (s.a. Beschwerde Rz. 41 f.). Keine neuen Erkenntnisse ergab die Instruktionsmassnahme des Bundesverwaltungsgerichts vom 28. Januar 2010. Trotz expliziter Aufforderung hat die ESTV in ihrer Eingabe vom 26. Februar 2010 weder Erläuterungen zur Frage, welches Dossier dieses Schreiben betrifft, noch die verlangte (im Schreiben vom 14. Oktober 2003 erwähnte) Sendung vom 29. September 2003 geliefert. Auch die neu eingereichten Dokumenten ergeben keine Klärung.

Ob das Schreiben entsprechend Adresse und Referenznummer die Genossenschaft A. anbelangt, oder ob diese Angaben auf einem Irrtum beruhten und vielmehr die Beschwerdeführerin angesprochen ist oder hätte sein sollen, lässt sich demnach nicht mit Sicherheit beantworten. Dies ist jedoch, wie sogleich zu sehen sein wird, auch nicht erforderlich.

7.4 Selbst wenn sich das Schreiben vom 14. Oktober 2003 tatsächlich mit der Beschwerdeführerin befassen würde, vermöchte sie sich zur Begründung des Vertrauensschutzes nicht darauf zu berufen, da darin keine genügende Vertrauensgrundlage liegt.

7.4.1 Tatsache ist, dass die Adresse wie auch die Referenznummer des Schreibens auf eine andere (...) Genossenschaft Bezug nimmt. Selbst wenn (aus heutiger Sicht) erstellt wäre, dass die Beschwerdeführerin in dem Schreiben gemeint ist, wäre es also offenkundig fehlerhaft und mit Unsicherheiten behaftet gewesen. Es hätte deswegen bei der Beschwerdeführerin kein berechtigtes Vertrauen begründen können. Um sich eine genügende Vertrauensgrundlage zu beschaffen, hätte sie bei der ESTV eine Berichtigung dieses Schreibens und eine klare, sie betreffende Zusage verlangen müssen. Dass das kantonale Steueramt ihr gegenüber allenfalls angab, sie sei in diesem Schreiben gemeint, änderte daran ebenfalls nichts; eine die ESTV bindende Vertrauensgrundlage hätte aufgrund der genannten Unklarheiten nur durch ein korrigiertes Schreiben der ESTV hergestellt werden können.

7.4.2 Weiter ist das Schreiben nicht als Vertrauensgrundlage geeignet, weil es in verschiedener Hinsicht inhaltlich zu wenig bestimmt ist. Vertrauen kann nur eine Aussage der Verwaltung begründen, die sich auf eine konkrete Angelegenheit, einen konkreten Sachverhalt bezieht und inhaltlich genügend bestimmt ist (E. 4.1).

Betitelt ist das Schreiben mit "Auszahlungen in den Jahren 1999 bis 2003". Inhaltlich erklärte sich die ESTV (unter einer bestimmten, hier nicht weiter interessierenden Voraussetzung) damit einverstanden, dass die "erwähnten Zahlungen" an die Genossenschafter nicht mit der Verrechnungssteuer belastet würden. Die geldwerten Leistungen werden demnach nicht spezifiziert, womit kein bestimmter Sachverhalt betroffen und keine genügend bestimmte Zusage enthalten ist. Möglich ist zwar durchaus, dass die ESTV sich auf ganz bestimmte Zahlungen bezog. Dies ist jedoch mangels weitergehender Dokumentation nicht rechtsgenügend erstellt. Isoliert betrachtet (ohne Kenntnis der weiteren Umstände im Zusammenhang mit diesem Schreiben) sind die im fraglichen Schreiben enthaltenen Aussagen jedenfalls nicht genügend bestimmt, um eine Vertrauensbasis begründen zu können, auf welche die Beschwerdeführerin sich berufen könnte.

Sodann fehlt eine klare Aussage in Bezug auf die Art der von der ESTV zugesicherten Behandlung der Zahlungen, also was damit ge-

meint sein soll, dass sie nicht mit der Verrechnungssteuer belastet würden. Das Meldeverfahren wird nicht erwähnt, so dass eine Zusicherung, dieses könne angewendet werden, nicht gegeben ist. Auch auf eine andere Form des "Verzichts" der Besteuerung kann sich die Beschwerdeführerin mangels klarer Äusserung zur Rechtsfolge nicht berufen. Abgesehen davon fehlte es einer solchen Zusicherung jeglicher gesetzlichen Grundlage (vorn E. 5.3), und sie wäre damit offensichtlich und erkennbar unzulässig gewesen, womit die Berufung auf Treu und Glauben auch deswegen fehl schlagen würde (vgl. E. 4.1, dritte Voraussetzung).

7.4.3 Das Schreiben vom 14. Oktober 2003 wäre zusammenfassend, beträfe es überhaupt die Beschwerdeführerin, mit offensichtlichen Fehlern (Bezugnahme auf eine andere Steuerpflichtige) behaftet und zudem zu unbestimmt, um Bindungswirkung zu entfalten. Gestützt darauf durfte die Beschwerdeführerin nicht darauf vertrauen, dass das Meldeverfahren zur Anwendung käme oder sonst auf die Erhebung der Steuer verzichtet würde.

7.5 Nicht erfüllt ist zudem auch die vierte Voraussetzung des Vertrauensschutzes, dass im Vertrauen auf die Zusicherung nachteilige Dispositionen getroffen wurden (E. 4.1).

7.5.1 Zunächst müsste die in Frage stehende Zusicherung (wäre sie erstellt) kausal sein für die geltend gemachte Disposition (E. 4.1). Nach Dafürhalten der Beschwerdeführerin besteht die nachteilige Disposition in der unterlassenen rechtzeitigen Rückforderung der Verrechnungssteuer von den Leistungsempfängern (vgl. Beschwerde S. 12). Es ist also zu prüfen, ob diese Unterlassung auf die (angebliche) Zusicherung zurückzuführen ist. Es muss angenommen werden können, die Beschwerdeführerin hätte sich ohne die Zusicherung anders verhalten, nämlich die Regressforderung bei den Leistungsempfängern bereits durchzusetzen versucht (vorn E. 4.1). Diese Annahme ist vorliegend nicht möglich:

Die Beschwerdeführerin unterliess die Überwälzung direkt anlässlich der steuerbaren Leistungen in den Jahren 1999, 2002 und 2003 sowie die nachträgliche Einforderung der Steuer von den Leistungsempfängern bereits vor der angeblichen Zusicherung, nämlich weil sie um die Anwendung des Meldeverfahrens ersuchte. Es versteht sich von selbst, dass bis zu einer definitiven Entscheidung über die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens von den Leistungsempfängern keine Rück-

forderung verlangt wird. Auch nach der angeblichen Zusicherung und namentlich im Einspracheverfahren begründete die Beschwerdeführerin ihren Standpunkt, es sei auf die Erhebung der Steuer zu verzichten, noch (neben und unabhängig von der Berufung auf die Zusicherung) damit, dass die Voraussetzungen des Meldeverfahrens erfüllt seien (vgl. Einsprache vom 25. Oktober 2004, act. 18; Schreiben vom 17. Mai 2005, act. 22). Die unterlassenen Überwälzungsversuche waren also auch nach der Zusicherung (zumindest unter anderem) noch auf die zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin strittige Frage der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens zurückzuführen.

In der Beschwerde wird nun zwar praktisch ausschliesslich mit dem Grundsatz von Treu und Glauben argumentiert (vgl. schon E. 5.3). Ob die Beschwerdeführerin allerdings ohne die (angebliche) Zusicherung von einer Beschwerde abgesehen, die Nichtanwendbarkeit des Meldeverfahrens akzeptiert und folglich von den Leistungsempfängern die Erstattung der Steuer verlangt hätte, ist nicht erstellt.

Es kann demnach nicht angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin ohne die Zusicherung bisher die Rückerstattung von den Leistungsempfängern verlangt hätte, womit es an der Kausalität zwischen Zusicherung und Disposition fehlt.

7.5.2 Zudem ist in der geltend gemachten Disposition, nämlich der bisher unterlassenen Rückforderung der Steuer von den Leistungsempfängern, keine "nachteilige" Disposition zu sehen. Sie hat zu keinem Nachteil geführt, der nicht mehr beseitigt werden könnte (oben E. 4.1).

Die Beschwerdeführerin erläutert, es sei anzunehmen, dass bei einer Anzahl der Leistungsbegünstigten die zugeflossenen Mittel nicht mehr liquide vorhanden seien (Beschwerde S. 12). Dies ist jedoch von vornherein irrelevant, da eine (erfolgreiche) nachträgliche Überwälzung der Steuer nicht davon abhängt, ob die zugeflossenen Mittel noch vorhanden sind. Auch sonst ist nicht ersichtlich, inwiefern die Unterlassung früherer Überwälzungsversuche einen nicht mehr zu beseitigenden Nachteil bewirkt, namentlich etwa dazu geführt haben sollte, dass eine Rückforderung (heute) nicht mehr durchgesetzt werden könnte. Jedenfalls führt die Beschwerdeführerin (abgesehen vom erwähnten, jedoch nicht stichhaltigen) keinen entsprechenden Grund an und es ist nicht am Bundesverwaltungsgericht, nach einem solchen zu forschen. Dass die Rückforderung aufgrund des Zeitablaufs nicht mehr gelingen würde, ist folglich nicht erstellt. Damit resultierte aus der "Disposition"

(unterlassene Nachforderung) kein Nachteil für die Beschwerdeführerin bzw. die Unterlassung kann noch ohne Nachteil nachgeholt werden (vorn E. 4.1).

7.5.3 Was schliesslich den von der Beschwerdeführerin erwähnten Imageschaden des Liquidators für den Fall der nachträglichen Verpflichtung zur Abrechnung der Verrechnungssteuer (Beschwerde S. 12) anbelangt, so ist dieses Vorbringen nicht genügend substantiiert und es nicht ersichtlich, inwiefern aufgrund der fraglichen Zusicherung ein Imageschaden eintreten sollte.

7.6 Die Beschwerdeführerin hält der ESTV vor, in Bezug auf die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes den Sachverhalt unrichtig festgestellt zu haben. Weiter wird (zur Begründung des Eventualantrags) eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt, weil die ESTV die offerierten Beweise nicht abgenommen habe. Namentlich in der Ergänzung zur Einsprache vom 19. April 2006 wurden entsprechende Beweisanträge gestellt, nämlich die Überprüfung des Schreibens vom 14. Oktober 2003, die Akteneinsicht beim kantonalen Steueramt, Zeugeneinvernahme der betroffenen Personen (insbesondere von Mitarbeitern des kantonalen Steueramts) sowie mündliche Verhandlungen. Im Einspracheentscheid wurde diesen Anträgen nicht stattgegeben, weil die angebotenen Beweise in antizipierter Beweiswürdigung als nicht erheblich anzusehen seien. Im Rahmen der einzelnen Ausführungen in der Beschwerde werden wiederum verschiedene Beweise offeriert, allerdings ohne formellen Antrag auf Beweisabnahme.

Es trifft zwar zu, dass gewisse Punkte des Sachverhalts ungeklärt sind (oben E. 7.3). Jedoch handelt es sich dabei um für den vorzunehmenden Entscheid nicht erhebliche Tatsachen, weil die Berufung auf Treu und Glauben aus anderen – und zwar erstellten – Gründen fehl schlägt (vgl. E. 7.3-7.5). Der für die Beurteilung, ob sich die Beschwerdeführerin auf den Vertrauensschutz berufen kann, massgebliche Sachverhalt ist damit genügend abgeklärt. Es war zulässig, wenn die ESTV in antizipierter Beweiswürdigung zum Schluss kam, die beantragten Beweise seien nicht erheblich und vermöchten zu keinem anderen Resultat zu führen. Die ESTV brauchte den Beweisofferten nicht Folge zu leisten. In der unterlassenen, weiteren Abklärung des Sachverhalts lag und liegt keine Gehörsverletzung (siehe zum Ganzen E. 4.2).

Dasselbe gilt für das Bundesverwaltungsgericht; auch im Beschwerdeverfahren brauchte den Beweisofferten aus den genannten Gründen nicht Folge geleistet zu werden.

8.

Die Beschwerdeführerin beantragt die Entbindung des Vertreters von der Solidarhaft auf den strittigen Verrechnungssteuer- und Verzugszinsforderungen (Anträge A2 und A5). Diese Anträge beruhen auf der Tatsache, dass die ESTV im Einspracheentscheid nebst der Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Zahlung der geschuldeten Steuern festgestellt hat, der Liquidator hafte für die entsprechenden Forderungen (Ziff. 3.3 und 4.4 Dispositiv).

8.1 Der Einspracheentscheid war an die X. in Liquidation gerichtet und nur sie war Verfügungsadressatin, nicht aber (allein oder zusätzlich) der Liquidator. Ferner wurden auch die weiteren Entscheide im Verfahren vor der ESTV (einzig) an die Genossenschaft eröffnet. Ebenfalls ist festzuhalten, dass die Solidarhaftung in den Erstentscheiden der ESTV noch nicht verfügt worden ist.

Betreffend die Solidarhaftung des Liquidators war die Genossenschaft jedoch nicht richtige Verfügungsadressatin, diese müsste dem Liquidator gegenüber geltend gemacht werden. Die Solidarhaftung hätte damit nicht im Einspracheentscheid an die Beschwerdeführerin verfügt werden dürfen.

Leidet eine Verfügung unter einem besonders schweren und offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel, ist sie nichtig (statt vieler: BGE 132 II 342 E. 2.1 mit Hinweisen). Insbesondere schwer wiegende Form- und Eröffnungsfehler können die Nichtigkeit begründen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 972; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar, Zürich 2009, N. 3, 11 zu Art. 38). Die Feststellung der Solidarhaftung im Einspracheentscheid ist, da an den falschen Verfügungsadressaten gerichtet und zugestellt, und zudem da im Einspracheentscheid erstmals verfügt, nichtig. Es handelt sich hier im Übrigen nicht nur um eine bloss unrichtige Bezeichnung des Verfügungsadressaten, die von der Beschwerdeinstanz richtig gestellt werden könnte (vgl. hierzu BGE 131 I 57 E. 2.2; 129 V 300 E. 3.2; 116 V 335 E. 4; Urteil des BVerG A-1513/2006 vom 24. April 2009 E. 5.2 mit Hinweisen), denn der Verfügungsadressat ist keineswegs falsch bezeichnet, sondern der Einspracheentscheid der ESTV richtet sich effektiv

an die Genossenschaft als Beschwerdeführerin, und nicht an den Liquidator. Ziff. 3.3 und 4.4 des Dispositivs des Einspracheentscheids sind damit nichtig und entfalten keinerlei Rechtswirkungen.

8.2 Beschwerdeführerin im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht ist – wie im Verfahren vor der ESTV – die X. in Liquidation, in deren Namen die Beschwerde eingereicht wurde (schon vorn E. 1.2), und nicht der Liquidator. Auf deren Antrag um Entbindung des Liquidators von der Solidarhaft – soweit damit eine über die Nichtigkeit der fraglichen Ziffern des Dispositivs hinausgehende Feststellung verlangt werden sollte – kann nicht eingetreten werden. War die Feststellung der Solidarhaftung im Einspracheentscheid nichtig, besteht diesbezüglich kein Anfechtungsobjekt. Zudem hat die Beschwerdeführerin kein schutzwürdiges Interesse betreffend einen Feststellungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zur solidarischen Haftung (vgl. Art. 25 Abs. 2 VwVG; vgl. hierzu auch Entscheid der SRK vom 10. Februar 2006 VPB 70.61 E. 1c).

8.3 Anders läge die Situation, wenn die ESTV die Entscheide sowohl an die Beschwerdeführerin (die Genossenschaft) als auch an den Liquidator eröffnet hätte. Dann hätte sie auch die Solidarhaftung verfügen, und der Liquidator als Verfügungsadressat hätte diese anfechten können. Dies ist aber vorliegend nicht der Fall, die ESTV hat den Einspracheentscheid allein an die Genossenschaft als Verfügungsadressatin gerichtet. Hinzu kommt, dass die ESTV die Solidarhaftung bereits im Erstentscheid hätte verfügen sollen, und nicht erst im Einspracheentscheid. Folglich hat die ESTV die Solidarhaftung noch in einem separaten Entscheid dem Liquidator gegenüber geltend zu machen. Dieser wiederum kann vom Liquidator angefochten werden.

9.

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

Sonja Bossart Meier

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: