



Abteilung I
A-122/2010

Urteil vom 24. Dezember 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

Die X._____ GmbH, ..., bezweckt gemäss Handelsregistereintrag hauptsächlich den Gross- und Einzelhandel mit neuen und alten Streichinstrumenten, die Restaurierung, den Gross- und Einzelhandel mit Zubehör sowie die Tätigkeit von Interzessionsgeschäften. Sie wurde am ... ins Handelsregister eingetragen. Hervorgegangen war die X._____ GmbH auf dem Weg der Umwandlung aus der am ... mit Sitz in ... eingetragenen X._____ AG, von der sie gemäss Umwandlungsbilanz vom ... Aktiven von Fr. ... und Passiven von Fr. ... im Sinne von Art. 824 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220; in der Fassung vom 18. Dezember 1936; AS 53 185) unter Anrechnung eines Aktivenüberschusses von Fr. ... auf das Stammkapital übernahm.

Im Anschluss an bei der X._____ AG durchgeführten Buchprüfungen ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X._____ AG erstmals mit Schreiben vom 21. August 1997 um ergänzende Angaben und Unterlagen zu näher umschriebenen Buchhaltungskonti. Mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 ging die X._____ AG auf die beanstandeten Geschäftskreise ein und übermittelte Belege. Des Weiteren hielt die X._____ AG fest, dass für einige Positionen keine Belege mehr gefunden werden konnten und in diesen Fällen meistens die Aufrechnung anerkannt werde. In bestimmten Fällen, in denen zwar ein Beleg fehle, jedoch eine schlüssige Erklärung für die Position vorliege, behalte sich die X._____ AG zudem eine spätere Nachreichung des Belegs vor.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2002 teilte die ESTV der X._____ GmbH mit, dass die Geschäftsfälle auf Grund der Buchhaltung nicht klar nachvollzogen werden könnten. Vielfach seien die Belege unvollständig oder fehlten ganz. Wie mit dem Rechtsvertreter der X._____ GmbH besprochen, rechne die ESTV somit unbegründete Aufwände für Bankzinsen und -spesen, Versicherungskosten, Reise- und Geschäftsspesen sowie Wareneinkäufe von insgesamt Fr. ... für die Geschäftsjahre 1992 bis 2000 nach Ermessen auf. Die ESTV forderte die X._____ GmbH auf, die Verrechnungssteuer von Fr. ... bis zum

5. August 2002 zu überweisen; begründete Einwendungen seien bis zum selben Termin bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 19. September 2002 übermittelte die X. _____ GmbH im Hinblick auf eine Abzahlungsvereinbarung mit der ESTV die "Eckdaten" betreffend die steuerbaren Leistungen. Daraufhin "be­stätigte" die ESTV mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 einen Abzahlungsplan. Zu diesem Abzahlungsplan erteilte der Vertreter der X. _____ GmbH sein Einverständnis.

Nachdem die X. _____ GmbH einen Teil der Forderung der ESTV überwiesen hatte, setzte Letztere den Restbetrag in Betreuung. Mit förmlichem Entscheid vom 7. November 2005 hielt die ESTV fest, nach Anrechnung der erfolgten Ratenzahlungen schulde die X. _____ GmbH der ESTV den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. ..., die Be­treibungskosten sowie Zinsen.

Mit Einsprache vom 6. Dezember 2005 wurde beantragt, der Entscheid sei aufzuheben, es sei festzustellen, die von der ESTV geltend ge­machte Forderung bestehe nicht zu Recht und die angehobene Be­treibung sei einzustellen. Auf diese Einsprache trat die ESTV mit Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 nicht ein. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, vorliegend sei ein verwaltungsrechtlicher Vertrag zustande gekommen, wonach eine Steuer von total Fr. ... zuzüglich Verzugszins geschuldet sei. Sollte ein Rückstand in der Ratenzahlung eintreten, würde der Restbetrag sofort fällig. Beruhe ein Entscheid auf einer rechtsgültig zustande ge­kommenen Vereinbarung, fehle eine formelle Beschwer zur An­fechtung des Entscheides, dies mit Ausnahme der Anfechtung wegen Willensmängeln. Solche lägen nicht vor und würden nicht geltend gemacht.

Gegen diesen Nichteintretensentscheid der ESTV vom 21. Februar 2006 führte die X. _____ GmbH Beschwerde beim Bundesver­waltungs­gericht. Das Bundesverwaltungsgericht hiess die Beschwerde mit Urteil A-1568/2006 vom 2. September 2008 (auszugsweise publiziert in BVGE 2008/51) gut, soweit darauf eingetreten wurde, hob den Einspracheentscheid der ESTV auf und wies die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die ESTV zurück.

Mit Entscheid vom 3. Dezember 2009 wies die ESTV die Einsprache vom 6. Dezember 2005 ab. Zur Begründung machte die ESTV haupt­­sächlich geltend, eine Abzahlungsvereinbarung stelle eine klassische Form eines Abschlusses eines Veranlagungsverfahrens durch gütliche Erledigung statt durch formellen Entscheid dar. Der am 7. November 2005 erlassene förmliche Entscheid sei lediglich ergangen, um den von der X. _____ GmbH erhobene Rechtsvorschlag zu beseitigen. Dieser Entscheid unterliege zwar der Einsprache; der auch im Steuer­recht geltende

Grundsatz von Treu und Glauben setze jedoch einem Einsprecher inhaltliche Schranken. Indem die X._____ GmbH die Möglichkeit des Einspracheverfahrens dazu nutze, um ihre während des Veranlagungs□verfahrens geäusserte Meinung zu korrigieren, ob□wohl sie mit der Abzahlungsvereinbarung sowohl Höhe als auch Be□stand von geldwerter Leistung und Verrechnungssteuerforderung vorbehaltlos anerkannt habe, verhalte sie sich offensichtlich wider□sprüchlich und damit rechtsmissbräuchlich. Demzufolge müsse sich die ESTV zu den Vorbringen der X._____ GmbH zu ihrer Geschäfts□tätigkeit und zu den einzelnen Geschäften nicht äussern.

Mit Beschwerde vom 7. Januar 2010 an das Bundesverwaltungsgericht beantragte die X._____ GmbH (Beschwerdeführerin), der Ein□spracheentscheid der ESTV vom 3. Dezember 2009 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Zudem stellte sie den Antrag, die von der ESTV geltend gemachte Forderung über Fr. ... nebst Verzugs□zins von Fr. ... sowie Verzugszins zu 5 % seit dem 1. Februar 2005 und Betreibungs- und Rechtsöffnungskosten von Fr. ... sei aufzuheben. Des Weiteren sei die von der ESTV an□gehobene Betreibung Nr. ... des Betreibungsamtes ... vom ... einzustellen.

Die ESTV schloss mit Vernehmlassung vom 15. April 2010 auf kosten□fällige Abweisung der Beschwerde.

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 3. Dezember 2009 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren.

1.2. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – sowie die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.3. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden

Begründung bekräftigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Anstelle eines Entscheids in der Sache selbst kann das Bundesverwaltungsgericht die Streitsache auch mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu (BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Zu einer Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, wenn sich das Versäumte nicht ohne eine aufwändige Beweiserhebung nachholen lässt. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

1.4. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.7; zu dessen Inhalt vgl. oben Sachverhalt E). Auf den Antrag der Beschwerdeführerin auf Aufhebung der von der ESTV geltend gemachten Forderung über Fr. ... nebst Verzugszins von Fr. ... sowie Verzugszins zu 5 % seit dem 1. Februar 2005 und Betreibungs- und Rechtsöffnungs-kosten von Fr. ... kann somit nicht eingetreten werden. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist unter diesem Vorbehalt einzutreten.

2.

2.1. Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) insbesondere auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens eine Verrechnungssteuer (Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG sind Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) ist steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende

Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehende Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt (unter anderem Dividenden, Boni, Liquidationsüberschüsse und dergleichen). Nach ständiger Rechtsprechung gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahestehenden Dritten ausgerichtet werden und die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären und auch keine Kapitalrückzahlung darstellen, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (so statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1594/2006 vom 4. Oktober 2010 E. 3.4, je mit weiteren Hinweisen).

2.2. Steuerbare Leistungen, welche aus rein tatsächlichen Vornahmen bestehen und nicht auf einem Verpflichtungsgeschäft beruhen, werden mit ihrer Ausrichtung fällig; in diesem Zeitpunkt entsteht auch die Steuerforderung (Art. 12 VStG; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Basel 2005 [nachfolgend: Kommentar VStG], N. 41 zu Art. 12).

Das VStG regelt die Steuernachfolge oder Steuersukzession nicht ausdrücklich; sie wird jedoch etwa in Art. 57 VStV vorausgesetzt. Derjenige, welcher infolge Einzel- oder Universalsukzession Schuldner einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung wird, ist auch als Schuldner im Sinne von Art. 10 Abs. 1 VStG anzusehen (THOMAS JAUSSE, in: Kommentar VStG, N. 18 zu Art. 10).

Die vorliegend noch massgeblichen Art. 824-826 OR (in der Fassung vom 18. Dezember 1936; AS 53 185) regelten die Umwandlung einer Aktiengesellschaft (AG) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Mit dem Eintrag der GmbH in das Handelsregister wurde das Vermögen der aufgelösten Aktiengesellschaft kraft Universalsukzession auf diese übertragen (sog. "übertragende Umwandlung", PATRICK HÜNERWADEL, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Basel 2002, N. 1 zu Art. 824, N. 1 zu Art. 826). Analog zur Nachfolge der Erben in das Vermögen des Erblassers gehen dabei alle Rechte und alle Pflichten der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über, ohne dass dafür besondere Übertragungshandlungen notwendig wären (BGE 108 Ib 450 E. 4b).

3.

3.1. Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen (BVGE 2009/60 E. 2.1.1).

3.2. Der Untersuchungsgrundsatz gilt – trotz des Vorbehalts von Art. 2 Abs. 1 VwVG – grundsätzlich auch im Steuerrecht (BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Entsprechend kann die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde angesichts des Konzepts des Untersuchungsgrundsatzes erst dann erlöschen, wenn der materiell wahre Sachverhalt vollständig feststeht (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 2009 S. 657 ff., 661).

Im Steuerrecht wird der Untersuchungsgrundsatz allerdings dadurch relativiert, dass den Beteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungsspflichten auferlegt werden (so statt vieler BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Im Bereich der Verrechnungssteuer gilt es diesbezüglich zu beachten, dass für die Veranlagung und Entrichtung der Verrechnungssteuer das Selbstveranlagungsprinzip gilt. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung, haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Verrechnungssteuer trägt ausschliesslich der Steuerpflichtige (statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.2).

In Übereinstimmung mit Art. 38 Abs. 2 VStG, wonach der Steuerpflichtige von sich aus die Steuer zu deklarieren und abzuliefern hat, ist mit der Steuerentrichtung der einzelne Fall regelmässig abschliessend geregelt (vgl. jedoch zu Art. 12 VStG HANS-PETER HOCHREUTENER, in: Kommentar VStG, N. 27 zu Art. 41). Art. 40 Abs. 4 VStG lässt sich entnehmen, dass die ESTV eine Verfügung bzw. einen förmlichen Entscheid nur in den Konstellationen zu erlassen hat, in denen sich eine Auseinandersetzung mit dem Steuerpflichtigen nicht formlos erledigen lässt (HOCHREUTENER, a.a.O., N. 1 zu Art. 41). Notwendig ist der

Erlass eines förmlichen Entscheids namentlich dann, wenn ein Steuerpflichtiger die gemäss Abrechnung geschuldete Steuer nicht entrichtet (Art. 41 Bst. c VStG). Der Erlass eines Entscheids ist diesfalls auch nötig, weil die ESTV sonst keinen Rechtsöffnungstitel hätte (HOCHREUTENER, a.a.O., N. 13 zu Art. 41).

3.3. Art. 39 Abs. 1 VStG sieht neben den bereits aus Art. 38 VStG in Verbindung mit Art. 21 f. VStV fliessenden Verpflichtungen vor, dass der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Er hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen. Es obliegt mithin der steuerpflichtigen Gesellschaft darzulegen, dass eine bestimmte Leistung geschäftsmässig begründet ist. Zwar ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen zu entscheiden oder ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen. Die Steuerbehörde können sich aber vergewissern, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe – und nicht die engen persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger – für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend waren. Wer Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, d.h. seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (Urteile des Bundesgerichts 2C_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3, 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.3, 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.2, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3, 2A.237/2000 vom 6. September 2000, publiziert in: Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] 2001 I S 421 E. 3c; BGE 119 Ib 431 E. 2c).

4.

4.1. Das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisansprüchen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Der Anspruch auf

rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3, je mit Hinweisen).

Obwohl der Gehörsanspruch als solcher unverzichtbar ist, steht es den Verfahrensbeteiligten frei, im Einzelfall auf die Geltendmachung des Gehörsanspruchs zu verzichten (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 130). Wurde im Einzelfall in einem Verfahren rechtsgültig auf die Geltendmachung des Gehörsanspruchs verzichtet, so verstösst es gegen Treu und Glauben (vgl. dazu unten, E. 7), wenn im nachfolgenden Beschwerdeverfahren die Rüge der Gehörsverletzung erhoben wird (BGE 121 V 150 E. 5b).

4.2. Das Korrelat zu den aus dem Gehörsanspruch fliessenden Mitwirkungsrechten der Beteiligten bildet die Pflicht der Behörden, die ihr rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweismittel zu erheblichen Tatsachen abzunehmen. Die gehörsrechtliche Prüfungspflicht der Behörden ist eine Konkretisierung der (auch das Steuerverfahren beherrschenden, vgl. dazu oben E. 3.2) Untersuchungsmaxime (ALFRED KÖLZ/JÜRGEN BOSSHART/MARTIN RÖHL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, S. 168, mit weiteren Hinweisen).

Nimmt eine Behörde rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel zu erheblichen Tatsachen nicht ab, ohne dass etwa die Voraussetzungen für eine antizipierte Beweiswürdigung (vgl. dazu statt vieler BGE 131 I 153 E. 3) gegeben wären, liegt eine unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts vor (Art. 49 Bst. b VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 3.1).

5.

5.1. Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger können sich ausnahmsweise an Stelle einer amtlichen Untersuchung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts einigen, und zwar auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wenn über massgebende Tatsachen Unsicherheiten bestehen, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lassen. Die Einigung kann sich dabei aber nur auf unsichere Sachverhaltsfeststellungen beziehen; Auslegungsfragen sind davon ausgeschlossen. Eine solche Einigung darf zudem nicht im Widerspruch zum materiellen Recht stehen (Urteile des Bundesgerichts 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.2.1, veröffentlicht in: Steuer Revue [StR] 2010 S. 789 ff., 2C_296/2009 vom

11. Februar 2010 E. 3.1, veröffentlicht in: StR 2010 S. 453 ff.). Entsprechend steht einem Steuerpflichtigen, der mit einer rechtlichen Würdigung nicht einverstanden ist, der Rechtsweg offen. Andernfalls wäre die rechtliche Qualifikation einer rechtlichen Kontrolle, namentlich des Bundesgerichts, welches das Bundesrecht von Amtes wegen anwendet, entzogen (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2, veröffentlicht in: ASA 2005/2006 S. 737 ff.).

Sind die Voraussetzungen für eine Einigung nicht gegeben, so liegt ein Steuerabkommen vor. Ein Steuerabkommen bezweckt, eine für einen konkreten Tatbestand geltende, von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende Regelung hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht zu treffen. Fehlt eine gesetzliche Grundlage, so sind solche Abkommen unzulässig und unwirksam (Urteil des Bundesgerichts 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.1, veröffentlicht in: StR 2010 S. 453 ff.).

Nach der Rechtsprechung entfaltet eine Verständigung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts nicht ohne weiteres materiellrechtliche Wirkung. Als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten stellt sie bloss Grundlage der Veranlagung dar. Die Verständigung bedeutet damit, dass die Verwaltung den Rechtsunterworfenen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhalts entbindet und der Private auf den Antrag auf Abnahme zusätzlicher Beweise verzichtet (Urteil des Bundesgerichts 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.2.1, veröffentlicht in: StR 2010 S. 789 ff.; BVGE 2008/51 E. 2.4.3; AUGUST MÄCHLER, Vertrag und Verwaltungsrechtspflege, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 320; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CAÏSAÏNOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008 S. 5 f.).

Weitere Wirkungen entfaltet eine derartige Verständigung grundsätzlich nicht (Urteil des Bundesgerichts 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.2.1, veröffentlicht in: StR 2010 S. 789 ff.). Inwiefern jedoch in einem zeitlich nachfolgenden Verfahrensabschnitt auf die Vereinbarung zurückgekommen werden kann, beurteilt sich – je nach Sachverhalt (vgl. dazu unten, E. 7.1) – nach Art. 5 Abs. 3 bzw. Art. 9 BV (Urteil des Bundesgerichts 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.4 am Ende, veröffentlicht in: StR 2010 S. 789 ff.).

5.2. Anders als etwa Art. 166 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) enthält das VStG keine gesetzliche Grundlage für die Gewährung von Zahlungserleichterungen. Nach der Rechtsprechung kann die ESTV jedoch auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage mit dem Steuerpflichtigen bestimmte Zahlungserleichterungen (Zahlungspläne) vereinbaren (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2.3; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission

[SRK] vom 31. Januar 2000 E. 5b, veröffentlicht in: Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2000 II S. 334 ff.).

Während die Verständigung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts (oben E. 5.1) dem Steuererhebungsverfahren zuzuordnen ist, gehören solche Zahlungserleichterungen systematisch zum Bereich des Steuerbezugs (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.3). Materiellrechtlich handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei den Zahlungsplänen oder bei der Bewilligung von Ratenzahlungen um eine individuelle und befristete Zusage der ESTV an den säumigen Steuerpflichtigen, die Forderung auf dem Betreibungsweg für die Dauer der Zusage bei Einhaltung gewisser Bedingungen nicht geltend zu machen. Der Säumige wird dadurch nicht verbindlich und durchsetzbar zu etwas Neuem verpflichtet oder berechtigt. Er kann seine Steuerpflicht auch bei einem Abzahlungsplan jederzeit sofort bezahlen und bleibt in der gleichen rechtlichen Stellung, wenn er sich nicht daran hält. Bei der Zusage handelt es sich somit um einfaches, im Ermessen der Behörde stehendes Verwaltungshandeln über das weitere Vorgehen für den Bezug der Steuer, das keiner justizmässigen Überprüfung unterworfen ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.1, mit weiteren Hinweisen; vgl. zu Zahlungsplänen im Bereich der direkten Bundessteuer auch HANS FREY, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, N. 1 zu Art. 166; a.A. HOCHREUTENER, in: Kommentar VStG, N. 31 zu Art. 41; differenzierend ROBERT W. PFUND, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 5.2 zu Art. 17).

6.

6.1. Ist das Vorliegen einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung nachgewiesen, wofür nach der allgemeinen steuerrechtlichen Beweislastverteilung die ESTV beweisbelastet ist, macht aber die Steuerpflichtige über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben, so ist dieses nach Ermessen festzusetzen. Dies ergibt sich implizit aus Art. 39 und Art. 41 Bst. a VStG (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 1974, veröffentlicht in: ASA 44 S. 394 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.4). Bei der Ermessensveranlagung haben die Steuerbehörden auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge und auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abzustellen. Sie müssen von haltbaren Grundlagen ausgehen. Die Ermessensveranlagung soll dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahe kommen. Fehlen schlüssige Anhaltspunkte, ist auf Erfahrungswerte abzustellen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. August 1988, veröffentlicht in: ASA 57 S. 516 E. 2a mit Hinweisen). Die Veranlagungsbehörde stellt im Rahmen der Ermessensveranlagung das "wahrscheinlich Wahre" fest (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O.,

insbesondere S. 665 [mit weiteren Hinweisen auf die Lehre in Fn. 32] und S. 669 ff.).

6.2. Bleibt mit anderen Worten das Ausmass einer geldwerten Leistung beweislos, weil der Steuerpflichtige an der Ermittlung steuerbe $\square$ gründender oder -mehrender Tatsachen nicht gehörig mitgewirkt und dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis vereitelt hat, darf dies für die Steuerpflichtigen keinen Vorteil und für den Fiskus, der die Folgen der Beweislosigkeit nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung zu tragen hätte, keinen Nachteil be $\square$ deuten. Die Folge der Beweislosigkeit besteht diesfalls in der Vor $\square$ nahme einer Ermessensveranlagung und nicht in einem Verzicht auf die Annahme eines Ertrages (vgl. zum Ganzen: ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 658 ff., S. 669 f.). Wäre es anders, würde eine steuer $\square$ pflichtige Gesellschaft, die – obwohl sie könnte – keine Angaben über die an ihre Aktionäre oder an nahe stehende Dritte erbrachte Lei $\square$ stungen macht, gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen privi $\square$ legiert; ihr säumiges und unkooperatives Verhalten würde vom Fiskus geradezu belohnt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.5).

7.

7.1. Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt nach schweizerischem Rechtsverständnis zu den grundlegenden Rechtsprinzipien. Er gilt seit jeher als Richtschnur für das Handeln der Privaten untereinander (vgl. Art. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) und bestimmt auch die Beziehungen zwischen Staat und Privaten (PASCAL MAHON, in: Jean-François Aubert/Pascal Mahon [Hrsg.], *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse* du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003, N. 15 zu Art. 5; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Ver $\square$ waltungsrecht*, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 622). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht insbesondere auf das Verfahren An $\square$ wendung (BGE 97 I 125 E. 3; Urteile des Bundesgerichts 2C_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3, 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2; Urteil des Bundesverwal $\square$ tungs $\square$ gerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4, mit Hinweisen und auch zum Folgenden).

Inhaltlich umfasst der Grundsatz von Treu und Glauben im Verwaltungsverfahren unterschiedliche Tatbestände wie den Vertrauensschutz, das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 623). Während der Vertrauensschutz nunmehr in seiner spezifisch grundrechtlichen Ausprägung in Art. 9 BV verankert ist, hängt das Rechtsmissbrauchsverbot – welches mit dem Vertrauensschutz nichts zu tun hat, da die Behörde keine das Verhalten des Bürgers beeinflussenden Erwartungen begründen – näher mit der behördlichen Pflicht zu einem Verhalten nach Treu und Glauben im Allgemeinen zusammen; diese Pflicht ist im Sinne einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert (Urteile des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2 und 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2; zur Abgrenzung von Art. 5 Abs. 3 BV von Art. 9 BV vgl. insbesondere BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 281 ff., 282 f.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann das Rechtsmissbrauchsverbot (Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2) bzw. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Urteil des Bundesgerichts 2C_446/2007 vom 22. Januar 2008 E. 3.1) nur Art. 5 Abs. 3 BV und damit einem allgemeinen Rechtsgrundsatz zugeordnet werden, welcher seine Geltung unmittelbar auf die Verfassung stützt und als grundlegende Schranke der Rechtsanwendung und -ausübung dient (vgl. auch THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich/ Basel/Genf 2005, S. 187 ff.).

Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2). Die Anforderungen jedoch, welche für das Vorverhalten aufgestellt werden, fallen für die Privaten und den Staat unterschiedlich hoch aus. Unter Berücksichtigung des Subordinationsverhältnisses zwischen den Privaten und dem Staat sowie verschiedener verfassungsmässiger Vorgaben (wie etwa der Gesetzesvorbehalt und grundrechtlich geschützte Handlungsfreiheiten) sind die Anforderungen an die Bindung der Privaten an das Vorverhalten bedeutend höher anzusetzen als diejenigen für die Behörden (so GÄCHTER, a.a.O., S. 207 f.).

Darüber hinaus sind auch im öffentlichen Recht alle individualisierten Erklärungen nach Treu und Glauben auszulegen (GÄCHTER, a.a.O., S. 171, mit weiteren Hinweisen). So sind insbesondere Parteierklärungen, die im Rahmen eines Prozesses abgegeben werden, unter Berücksichtigung von Treu und Glauben auszulegen, d.h. sie müssen so ausgelegt werden, wie sie der Empfänger nach den gesamten Umständen in guten Treuen verstehen durfte und verstehen musste (BGE 116 Ia 56 E. 3b, 105 II 149 E. 2a, Urteil des Bundesgerichts 1A.80/2002 vom 18. Juni 2002 E. 3.1; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. 1, Bern 1994, S. 435).

8.

8.1. Der Rechtsvorschlag bewirkt die Einstellung der Betreuung (Art. 78 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreuung und Konkurs [SchKG, SR 281.1]). Die Betreuung bleibt so lange eingestellt, als die Wirksamkeit des Rechtsvorschlages nicht durch gerichtlichen Entscheid – Rechtsöffnung oder Anerkennungsklage – aufgehoben wird (KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreuungs- und Konkursrechts, 8. Aufl., Bern 2008, S. 140).

8.2. Beruht eine Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil, so kann der Gläubiger beim Richter die Aufhebung des Rechtsvorschlags (definitive Rechtsöffnung) verlangen (Art. 80 Abs. 1 SchKG). Gerichtlichen Urteilen sind u.a. auf Geldzahlung gerichtete Verfügungen und Entscheide von Verwaltungsbehörden des Bundes gleichgestellt (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Im Bereich der Verrechnungssteuer gelten – nach Eintritt ihrer Rechtskraft – sowohl Erstentscheide als auch Einspracheentscheide der ESTV als definitive Rechtsöffnungstitel. Die ESTV kann deshalb eine direkte Fortsetzung der bereits eingeleiteten Betreuung aufgrund ihres Entscheides verlangen, wenn sie in ihrem Entscheid-Dispositiv eindeutig auf die mit der geltend gemachten Verrechnungssteuer zusammenhängende Betreuung Bezug genommen und den vom Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben erklärt hat (HANS-PETER HOCHREUTENER/MARKUS LEIBUNDGUT, in: Kommentar VStG, N. 29 zu Art. 46 VStG; siehe auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 8.1, A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 6.1 und 6.2 mit Hinweisen).

8.3. Im Dispositiv des Entscheides muss auf die genau zu bezeichnende Betreuung Bezug genommen werden und der Rechtsvorschlag vollumfänglich oder für einen bestimmten Betrag beseitigt werden. Eine Beseitigung des Rechtsvorschlages ohne nähere Bezeichnung gilt als Aufhebung des Rechtsvorschlages für die gesamte in Betreuung gesetzte Forderung. Weiter sollte im Dispositiv der Rechtsvorschlag beseitigt oder aufgehoben werden und nicht "Rechtsöffnung" erteilt werden (DANIEL STAEHELIN, in Staehein/Bauer/Staehein [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreuung und Konkurs, Art. 1-87, Basel/Genf/München 1998, N. 29 zu Art. 79 SchKG und N. 65 zu Art. 84 SchKG; Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 8.2, A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 6.1 mit Hinweisen).

8.4. Die Betreuungskosten, die nicht für sich allein Gegenstand des Rechtsöffnungsverfahrens sein können, werden vom Rechtsvorschlag gegen die Forderung mitumfasst. Die Kosten des Zahlungsbefehls sind auch nicht Gegenstand des Rechtsöffnungsentscheides, da der Schuldner die Betreuungskosten von Gesetzes wegen zu tragen hat. Diese werden aber zu Recht dennoch ins Dispositiv aufgenommen. Wird nur für einen Teilbetrag Rechtsöffnung erteilt, so ist auch nur für einen Teil der Betreuungskosten Rechtsöffnung zu erteilen, wenn der zu viel geforderte Betrag zu einer höheren Gebühr für die Zustellung des Zahlungsbefehls geführt hat (STAEHELIN, a.a.O., N. 67 zu Art. 84 SchKG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 8.3).

9.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass von der durchgeführten Rechtsformumwandlung bei der Beschwerdeführerin (vgl. dazu oben Sachverhalt D) nur die Aktiven und Passiven, nicht jedoch Forderungen betroffen gewesen seien, welche nicht in der Umwandlungsbiłanz enthalten gewesen seien. Die vorliegend strittigen Verrechnungssteuerforderungen seien im massgeblichen Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig festgelegt und demnach auch nicht in den Büchern der Beschwerdeführerin enthalten gewesen, weshalb sie auch kein übergehendes Passivum dargestellt hätten und demnach auch nicht im Rahmen der Universalsukzession auf die Beschwerdeführerin übergegangen seien.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Mit Eintrag im Handelsregister vom ... gingen kraft Universalukzession alle Rechte und Pflichten der X. _____ AG auf die Beschwerdeführerin über (oben E. 2.2 am Ende). Sofern die X. _____ AG ihren Aktionären oder diesen nahe stehenden Dritten geldwerte Leistungen erbracht hat, die der Steuer unterliegen, entstand die Steuerforderung gegenüber der X. _____ AG mit Ausrichtung dieser Leistungen (oben E. 2.2). Infolge Universalukzession ging eine allfällige bestehende Steuerschuld der X. _____ AG denn auch per ... auf die Beschwerdeführerin über (oben E. 2.2). Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

10.

10.1. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 bestätigte die ESTV der Beschwerdeführerin einen Abzahlungsplan für Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. Darin bezog sich die ESTV auf ein Schreiben der Beschwerdeführerin vom 19. September 2002 sowie auf eine telefonische Besprechung. Das Schreiben vom 29. Oktober 2002 wurde von der Beschwerdeführerin unterschriftlich bestätigt.

Das Schreiben vom 29. Oktober 2002 enthält zudem namentlich folgende Klausel:

"Wir ersuchen Sie dafür zu sorgen, dass die gewährten Raten pünktlich einbezahlt werden. Sollte die Gesellschaft mit einer Ratenzahlung im Rückstand sein, wird der Restbetrag sofort fällig und wir wären gezwungen, für den ganzen noch ausstehenden Betrag das rechtliche Inkasso einzuleiten."

In ihrem Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 führte die ESTV aus, eine Abzahlungsvereinbarung sei die klassische Form eines Abschlusses eines Veranlagungsverfahrens durch gütliche Erledigung statt durch formellen Entscheid. Durch Ersuchen um eine Abzahlungsvereinbarung habe sich die Einsprecherin nicht nur ausdrücklich mit der Zahlungsmodalität einverstanden erklärt, sondern vielmehr gleichzeitig die Korrektheit der Höhe der geschuldeten Verrechnungssteuer bestätigt, sei es doch für den Abschluss einer vorbehaltlosen Vereinbarung unabdingbar, dass sich die unterzeichnenden Parteien über den Bestand und die Höhe der zu bezahlenden Schuld einig seien. Mit dem Abschluss der Abzahlungsvereinbarung, der zwingend das Einverständnis der Beschwerdeführerin mit der Verrechnungssteuerforderung und der zu Grunde liegenden geldwerten Leistung voraussetze, sei gemäss der zitierten Praxis das Verfahren zur Festsetzung der Höhe und des Bestandes der Verrechnungssteuerforderung durch gütliche Einigung abgeschlossen worden. Die Abzahlungsvereinbarung stelle damit gemäss der zitierten Praxis ein so genanntes Entscheidsurrogat dar. Vom Moment des Abschlusses der Abzahlungsvereinbarung beginne somit ein neues Verfahrensstadium – jenes des Steuerinkassos. Im Ergebnis verstosse somit das Verhalten der Beschwerdeführerin, welche die Abzahlungsvereinbarung vorbehaltlos unterzeichnet, Teilzahlungen geleistet und um Stundung gebeten habe, gegen Treu und Glauben, wenn sich die Beschwerdeführerin einen formellen Entscheid, dessen Erlass einzig durch ihr eigenes Verschulden notwendig geworden sei, zu Nutze mache, um das durch gütliche Einigung abgeschlossene Veranlagungsverfahren abermals aufzurollen und überdies behaupte, sie wäre gar nie mit der der Abzahlungsvereinbarung zu Grunde liegenden Verrechnungssteuerforderung einverstanden gewesen. Entsprechend müsse sich die ESTV angesichts des rechtsmissbräuchlichen Verhaltens der Beschwerdeführerin gar nicht mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin zu deren Geschäftstätigkeit und zu den einzelnen Geschäften auseinandersetzen.

10.2. Die Beschwerdeführerin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) war mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 auf die von der ESTV beanstandeten Geschäftskreise eingegangen, hatte Belege übermittelt und im Übrigen erklärt, dass für die meisten Positionen, für welche keine Belege mehr gefunden werden konnten, die Aufrechnung anerkannt werde (oben Sachverhalt B).

Die Beschwerdeführerin macht namentlich geltend, die ESTV habe sich während des gesamten Verfahrens nie detailliert mit dieser Eingabe auseinandergesetzt. Entsprechend habe es sowohl an einer Ungewissheit über Tatsachen als Voraussetzung für den Abschluss einer Vereinbarung über rechtserhebliche Tatsachen wie auch an den Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gefehlt.

In ihrem Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 hat die ESTV dazu ausgeführt, dass sie sich mit diesen Argumenten bereits auseinandergesetzt habe. Während die ESTV ursprünglich für die Jahre 1992 - 1995 eine geldwerte Leistung von insgesamt Fr. ... geltend gemacht habe, sei dieser Betrag nach Erhalt des Schreibens vom 9. Oktober 1998 und weiteren Briefwechseln mitsamt Belegen auf Fr. ... reduziert worden. Dieser Betrag setze sich aus einer geldwerten Leistung von Fr. ... pro Jahr zusammen. Der gleiche jährliche Betrag sei auch für die Jahre 1996-2000 übernommen worden. Es sei augenscheinlich, dass dieser Betrag ein schematischer sei und nicht den effektiven buchhalterischen Zahlen entspreche. Allerdings habe die effektive Höhe der jährlichen geldwerten Leistungen auf Grund der lückenhaften Buchhaltung und teilweise fehlenden Belegen ohnehin nur ungenügend erstellt werden können.

10.3. Die Feststellung des Sachverhalts, die der Festsetzung der Verrechnungssteuerforderung vorangeht, wird einerseits von der Untersuchungsmaxime und andererseits vom Selbstveranlagungsprinzip beherrscht (vgl. dazu oben E. 3.2). Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde wird jedoch dadurch relativiert, dass der Steuerpflichtige im Rahmen gesetzlich statuerter Mitwirkungspflichten insbesondere gehalten ist, der Steuerbehörde über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht und die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen (oben E. 3.3).

Diese Grundsätze haben auch Auswirkungen auf die Beantwortung der Frage der Folgen fehlender zuverlässiger Angaben seitens des Steuerpflichtigen. Bleibt etwa das Ausmass einer geldwerten Leistung beweislos, weil der Steuerpflichtige an der Ermittlung steuerbe gründender oder -mehrender Tatsachen nicht gehörig mitgewirkt und dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis vereitelt hat, so besteht die Folge nicht – in Anwendung der Regeln der objektiven Beweislastverteilung – aus

einem Verzicht auf Annahme des Ertrags; das Ausmass der steuerbaren Leistung ist vielmehr nach Ermessen festzusetzen (oben E. 6.1, 6.2).

Anzumerken bleibt jedoch, dass die Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht lediglich eine Pflicht, sondern auch ein Recht darstellt. Das Beibringen von Beweismitteln ist somit nicht nur unter dem Gesichtspunkt der gesetzlich statuierten Mitwirkungspflicht, sondern auch als Ausfluss des persönlichkeitsbezogenen Mitwirkungsrechts des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu würdigen (oben E. 4.1). Als Korrektivat zu den aus dem Gehörsanspruch fliessenden Mitwirkungsrechten des Steuerpflichtigen besteht eine gehörsrechtliche Prüfungsspflicht der Behörden; diese stellt ihrerseits eine Konkretisierung der Untersuchungsmaxime dar (oben E. 4.2).

Bei der Sachverhaltsfeststellung ist somit das Beibringen und die Abnahme von Beweismitteln nicht nur unter dem Aspekt der Mitwirkungsspflicht, sondern auch unter demjenigen des Mitwirkungsrechts und der der Behörde obliegenden Prüfungspflicht zu behandeln. Eine Behörde, welche rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel zu erheblichen Tatsachen nicht abnimmt, verletzt somit grundsätzlich die als Konkretisierung der Untersuchungsmaxime ausgestaltete Prüfungsspflicht und stellt den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig bzw. unvollständig fest (oben E. 4.2).

Nach der Rechtsprechung sind Verständigungen über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts ausnahmsweise möglich, wenn über massgebende Tatsachen Unsicherheiten bestehen, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lassen. Eine solche Verständigung bedeutet, dass die Verwaltung den Rechtsunterworfenen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhalts entbindet und der Private auf den Antrag auf Abnahme zusätzlicher Beweise verzichtet (oben E. 5.1).

10.4. Es gilt somit, nachfolgend darüber zu befinden, ob die ESTV sich rechtsgenügend mit der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. Oktober 1998 auseinandergesetzt hat. Falls dies zu verneinen ist, gilt es zu klären, ob sie allenfalls davon absehen konnte.

10.4.1. In ihrem Schreiben vom 18. Dezember 2001 hielt die ESTV fest, dass einem Steuerpflichtigen, welcher ungenügende Auskünfte erteile und nicht alle verlangten Unterlagen liefere, daraus kein Steuervorteil erwachsen dürfe. Die Geschäftsfälle könnten auf Grund der Buchhaltung nicht klar nachvollzogen werden; vielfach seien die Belege unvollständig oder fehlten ganz. Entsprechend würden nach Absprache mit Herrn A._____ unbegründete Aufwände für Bankzinsen und -spesen, Versicherungskosten, Reise- und Geschäftsspesen sowie Wareneinkäufe von total Fr. ... für das Geschäftsjahr 1996 nach Ermessen aufgerechnet.

Festzuhalten ist dazu in einem ersten Schritt, dass das Steuerrecht vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird (oben E. 3.2); als Konkretisierung dieses Grundsatzes gilt etwa auch die Pflicht der Behörden, die ihr rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweismittel zu erheblichen Tatsachen abzunehmen. Wurden der Behörde solche Beweismittel – wie vorliegend mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 – angeboten, so besteht zumindest bezüglich der erheblichen Tatsachen, für welche Beweismittel bereits vorgängig eingereicht worden sind, keine Unsicherheit über massgebende Tatsachen mehr, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lässt. Entsprechend fehlt es in einer solchen Konstellation an einer Voraussetzung für eine Einigung über Teile des steuerlich massgeblichen Sachverhalts (oben E. 5.1). Demzufolge kann mit Hinblick auf das Schreiben vom 18. Dezember 2001 zumindest in dem Umfang, wie der ESTV Beweismittel über erhebliche Tatsachen bereits vorlagen, nicht davon ausgegangen werden, es sei mit Herrn A. _____ eine Einigung über den steuerlich relevanten Sachverhalt erzielt worden, welche die ESTV von der Abnahme der bereits im Jahre 1998 eingereichten Beweismitteln entbunden hätte.

Wie die Einigung über den steuerlich relevanten Sachverhalt setzt auch die Festlegung des Ausmasses der steuerbaren Leistung nach Ermessen eine Unsicherheit über massgebende Tatsachen voraus. Die Veranlagung nach Ermessen tritt an die Stelle eines Entscheids nach den objektiven Regeln der Beweislast, wenn der Steuerpflichtige an der Ermittlung steuerbegründender oder -mehrender Tatsachen nicht gehörig mitgewirkt und dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis vereitelt hat (oben E. 6.1 und 6.2). Zum Schreiben vom 18. Dezember 2001 ist somit festzuhalten, dass die ESTV zumindest in dem Umfang, wie ihr zu den massgeblichen Tatsachen bereits Beweismittel vorlagen, verpflichtet gewesen wäre, diese abzunehmen, anstatt das Ausmass der steuerbaren Leistungen nach Ermessen festzusetzen.

10.4.2. Das eben Gesagte gilt auch für das Schreiben der ESTV vom 3. Juli 2002. Auch in diesem Schreiben fand keine detaillierte Auseinandersetzung mit der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. Oktober 1998 statt. Die ESTV hielt lediglich erneut fest, die Geschäftsfälle könnten auf Grund der Buchhaltung nicht klar nachvollzogen werden; die Belege seien vielfach unvollständig oder fehlten ganz. Entsprechend würden nach Absprache mit Herrn A. _____ die unbegründeten Aufwände für Bankzinsen und -spesen, Versicherungskosten, Reise- und Geschäftsspesen sowie Wareneinkäufe für die Geschäftsjahre 1992 bis 2000 nach Ermessen aufgerechnet.

10.4.3. Zum Schreiben vom 29. Oktober 2002 (vgl. dazu oben Sachverhalt C und E. 10.1) ist festzuhalten, dass sich die Beteiligten darin nicht ausdrücklich über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts, sondern über einen "Abzahlungsplan" geeinigt haben. Obwohl nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine solche

"Abzahlungsvereinbarung" systematisch dem Steuerbezug und nicht dem Veranlagungsverfahren zuzuordnen ist und der Säumige dadurch nicht verbindlich und erzwingbar zu etwas Neuem verpflichtet und berechtigt wird (oben E. 5.2), gilt es immerhin zu beachten, dass die Beschwerdeführerin auf das Schreiben der ESTV vom 3. Juli 2002 hin innert angesetzter Frist keine Einwendungen erhob, sondern ihr mit Schreiben vom 19. September 2002 die "Eckdaten" für einen Abzahlungsplan zukommen liess (oben Sachverhalt C). Da auch im öffentlichen Recht alle individualisierten Erklärungen nach Treu und Glauben auszulegen sind (oben E. 7.2), kann nicht zum Vornherein ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin – wie von der ESTV geltend gemacht – damit stillschweigend auf den Antrag auf Abnahme zusätzlicher Beweise verzichtete.

Wie es sich damit verhält, kann jedoch vorliegend offen bleiben. Soweit ersichtlich, hat sich die ESTV – entgegen ihrer Darstellung im Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009, S. 10 – nie detailliert mit der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. Oktober 1998 auseinandergesetzt (oben E. 10.4.1 und 10.4.2). Festzuhalten ist somit, dass die Beschwerdeführerin bereits vor Abschluss der besagten "Abzahlungsvereinbarung" vom 29. Oktober 2002 zu den beanstandeten Geschäftsvorfällen die Abnahme der eingereichten Beweisofferten beantragt hatte. Die Abnahme von form- und fristgerecht angebotenen Beweisen zu erheblichen Tatsachen stellt nicht nur ein – aus dem Gehörsanspruch fließendes – Recht des Steuerpflichtigen dar. Als Korrelat dazu besteht auch eine Pflicht der Behörden, solche Beweise abzunehmen; diese Prüfungspflicht ist eine Konkretisierung der (auch das Steuerverfahren beherrschenden) Untersuchungsmaxime (oben E. 3.2).

Nimmt eine Behörde rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweise zu erheblichen Tatsachen nicht ab, so verletzt sie damit (auch) die Untersuchungsmaxime. Die als Konkretisierung der Untersuchungsmaxime zu verstehende Prüfungspflicht der Behörden besteht unabhängig vom Verhalten des Steuerpflichtigen. Entsprechend ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich, ob der Abschluss einer Abzahlungsvereinbarung durch die Beschwerdeführerin allenfalls nach Treu und Glauben als (nachträglicher) stillschweigender Verzicht ihres aus dem Gehörsanspruch fließenden Rechts auf Beweisabnahme auszulegen ist (oben E. 4.1, 7.2). Ebenso kann eine Verletzung der aus dem Untersuchungsgrundsatz fließenden Prüfungspflicht mit einem allenfalls widersprüchlichen Verhalten des Steuerpflichtigen (oben E. 7.1) nicht gerechtfertigt werden.

Wurden Beweismittel zu erheblichen Tatsachen eingereicht, jedoch nicht abgenommen, liegt zudem keine Unsicherheit über massgebende Tatsachen vor, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lassen. Entsprechend fehlt es in dieser Konstellation auch an einer Voraussetzung für eine Einigung über massgebende Tatsachen (oben E. 5.1).

10.4.4. Vorliegend ist weiter weder dargetan noch ersichtlich, dass die ESTV etwa mittels antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu oben E. 4.2) auf die von der Beschwerdeführerin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 eingereichten Beweismittel hätte verzichten können. Entsprechend hat die ESTV mit der unterlassenen Prüfung der vom Beschwerdeführer mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 eingereichten Beweismittel ihre aus dem Untersuchungsgrundsatz fließende Prüfungspflicht verletzt. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 beruht damit auf einer unrichtigen bzw. unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG, vgl. dazu oben E. 1.2) und ist im Rahmen der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. dazu oben E. 1.3) aufzuheben. Die Sache ist zu einer neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. oben E. 1.3).

11.

Es bleibt, über den Antrag des Beschwerdeführers auf Einstellung der von der ESTV aufgehobenen Betreuung Nr. ... des Betreibungsamtes ... vom ... zu befinden.

11.1. Da vorliegend der angefochtene Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 aufgehoben wird, wäre damit auch eine im angefochtenen Einspracheentscheid vorgenommene Beseitigung des Rechtsvorschlags aufgehoben.

Anzumerken bleibt dazu, dass die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009, Ziffer 5 des Dispositivs, festhielt, der vorliegende Entscheid wirke "in der Betreuung Nr. ... vom Betreibungsamt ... als Rechtsöffnungstitel", sobald er in Rechtskraft erwachsen sei. Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 3. Dezember 2009 genügt somit den Anforderungen von Lehre und Rechtsprechung (oben E. 8.3) nicht. Entsprechend ist der in der Betreuung Nr. ... des Betreibungsamtes ... vom ... für Fr. ... nebst Zins zu 5 % seit 1. Februar 2005 sowie für Fr. ... erhobene Rechtsvorschlag – welcher die Betreuungskosten in der Höhe von Fr. ... mitumfasst – so oder anders nicht beseitigt worden.

11.2. Da der Rechtsvorschlag die Einstellung der Betreuung so lange bewirkt, bis allenfalls dessen Wirksamkeit durch gerichtlichen Entscheid – Rechtsöffnung oder Anerkennungsklage – aufgehoben wird, ist vorliegend die Betreuung Nr. ... des Betreibungsamtes ... vom ... für Fr. ... nebst Zins zu 5 % seit 1. Februar 2005 sowie für Fr. ... im Zeitpunkt der Urteilsfällung noch immer eingestellt. Entsprechend

erweist sich der eingangs erwähnte Antrag der Beschwerdeführerin auf Einstellung der besagten Betreuung als gegenstandslos.

12.

12.1. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens werden auf Fr. ... angesetzt.

Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Das für die Kostenverlegung massgebliche Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im Einzelfall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei auf das materiell wirklich Gewollte abzustellen ist. Eine Rückweisung trotz formell selbst vollständigem Obsiegen führt unter Kostengesichtspunkten lediglich zu hälftigem Obsiegen und zur entsprechenden Kostenauflage, da die Angelegenheit in der Hauptsache nach wie vor unentschieden bleibt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 und A-1613/2006 vom 9. Juli 2009 E. 9; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 4.43). Nach dem Gesagten ist der angefochtene Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2009 aufzuheben und zu neuer Entscheidung zurückzuweisen (E. 10.2.3). Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten hälftig (Fr. ...) von der Beschwerdeführerin zu tragen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. ... zu verrechnen. Die Differenz in Höhe von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

12.2. Obsiegt eine Partei bloss teilweise, so besteht Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Bei vorliegendem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung im Umfang von Fr. ... (inkl. MWST und Auslagen) zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und die Sache zur Vervollständigung des Sachverhalts sowie zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. ... auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvoranschuss von Fr. ... verrechnet. Die Differenz in Höhe von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientanschädigung in Höhe von Fr. ... zu bezahlen.

4.

Dieser Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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

Versand: