)

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1568/2006
{T 0/2}

Urteil vom 2. September 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Nichteintreten; Wirkungen einer Verständigung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem).

Sachverhalt:

A.
Die X. GmbH (...) mit Sitz in Zürich bezweckt .... Sie wurde am ... ins Handelsregister eingetragen und ging auf dem Weg der Umwandlung aus der am ... mit Sitz in Zermatt eingetragenen X. AG (...) hervor (...).

B.
Am 16. Juli 1997 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) offenbar bei der X. AG eine Buchprüfung durch, in deren Nachgang Letztere am 21. August 1997 um (im Schreiben der ESTV näher beschriebene) Angaben und Unterlagen ersucht wurde. Nachdem am 18. November 1997 offenbar erneut eine Buchprüfung durchgeführt worden war, teilte die ESTV der X. AG am 16. Dezember 1997 mit, Buchungstatbestände auf (spezifizierten) Konti betreffend das Jahr 1992 würden als steuerbare Leistung an den Aktionär bzw. an nahestehende natürliche und juristische Personen betrachtet, welche der Verrechnungssteuer von 35% unterlägen.

Mit Schreiben vom 9. Februar 1998 teilte die ESTV der X. AG mit, mangels Beibringung der einverlangten Angaben und Unterlagen würde über die geldwerten Leistungen ermessensweise abgerechnet. Die geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen für die Jahre 1992-1995 betrügen (aus im Schreiben der ESTV näher dargelegten und aufgeschlüsselten Gründen) insgesamt Fr. ....--, was zu einem zu entrichtenden Verrechnungssteuerbetrag von Fr. ....-- führe.

Die X. AG ersuchte am 9. Oktober 1998 um Ausstellung einer korrigierten Rechnung, da die Aufrechnungen der ESTV (aus näher dargelegten Gründen) vielfach nicht zutreffen würden. Ihrer Eingabe legte die X. AG zahlreiche Belege bei.

Am 1. März 2000 informierte die X. GmbH die ESTV auf Aufforderung hin über die erfolgte Umwandlung. Nachdem am 13. Dezember 2001 offenbar eine Besprechung zwischen der ESTV und dem Vertreter der X. GmbH stattgefunden hatte, teilte die ESTV Letzterer am 18. Dezember 2001 mit, für das Jahr 1996 würden – wie mit dem Vertreter besprochen – mangels genügenden gegenteiligen Nachweises dem Aktionär bzw. nahestehenden Dritten ausgerichtete geldwerte Leistungen im Umfang von ermessensweise festgesetzten

Fr. ....-- aufgerechnet, was zu einem Verrechnungssteuerbetreffnis von Fr. ....-- führe.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2002 teilte die ESTV der X. GmbH unter Bezugnahme auf die erwähnten Buchprüfungen, die erfolgte Korrespondenz und die Besprechung mit deren Vertreter erneut mit, diverse Geschäftsfälle könnten auf Grund der Buchhaltung nicht klar nachvollzogen werden; vielfach seien die Belege unvollständig oder fehlten ganz. Wie mit dem Vertreter besprochen würden deshalb unbegründete Aufwände für Bankzinsen/-spesen, Versicherungskosten, Reise- und Geschäftsspesen sowie Wareneinkäufe von total Fr. ....-- für die Geschäftsjahre 1992 bis 2000 nach Ermessen aufgerechnet. Daraus resultiere ein Total von Fr. ....--, was zu einer Verrechnungssteuer von Fr. ....-- führe. Diese Rechnung ersetze jene vom 9. Februar 1998 und 18. Dezember 2001. Die Steuerschuld sei bis zum 5. August 2002 zu überweisen. Ein förmlicher Entscheid erging nicht.

Nach verschiedenen telefonischen Unterredungen übermittelte die X. GmbH mit Hinblick auf eine Abzahlungsvereinbarung mit Schreiben vom 19. September 2002 die diesbezüglichen "Eckdaten". Daraufhin "bestätigte" die ESTV mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 einen Abzahlungsplan, der fünf jährliche Raten von Fr. ....-- vorsah, zahlbar jeweils spätestens bis Ende Jahr, erstmals bis 31. Dezember 2002. Zu diesem Abzahlungsplan erteilte der eigens hiefür zusätzlich ausdrücklich bevollmächtigte Vertreter der X. GmbH sein Einverständnis.

C.
Nachdem die X. GmbH unter mehrfachem Hinweis auf ihre angespannte Liquiditätslage bis zum 13. Mai 2004 der ESTV insgesamt Fr. ....-- überwiesen hatte, setzte Letztere am 1. Februar 2005 den Restbetrag von Fr. ....-- (zuzüglich Zins) in Betreibung. Am 16. März 2005 erfolgte eine weitere Zahlung der X. GmbH im Umfang von Fr. ....--. Mit förmlichen 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 von Fr. 410.-- sowie (näher spezifizierte) Zinsen. Weiter wurde der von der X. GmbH erhobene Rechtsvorschlag beseitigt.

Mit Einsprache vom 6. Dezember 2005 wurde beantragt, der Entscheid sei aufzuheben, es sei festzustellen, die von der ESTV geltend ge-

machte Forderung von Fr. ....-- nebst Zins bestehe nicht zu Recht und die angehobene Betreibung sei einzustellen. Zur Begründung wurde unter anderem gerügt, die ESTV hätte eine ordentliche Einschätzung anhand der eingereichten Belege bzw. der Buchhaltung vornehmen müssen. Weiter sei die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Aufwendungen nachgewiesen und die Qualifikation der ESTV, es bestehe eine geldwerte Leistung, widerlegt worden. Schliesslich wurde die Ansicht vertreten, die Steuerforderung der ESTV sei nicht auf die X. GmbH übergegangen und mit der Löschung der X. AG untergegangen.

Auf diese Einsprache trat die ESTV mit Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 nicht ein. Zur Begründung hielt die ESTV 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.

D.
Gegen diesen Entscheid erhob die X. GmbH (Beschwerdeführerin) am 22. März 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragte neben der Aufhebung des Einspracheentscheids der ESTV vom 21. Februar 2006 unter Kosten- und Entschädigungsfolge und der Feststellung, dass die von der ESTV geltend gemachte (näher umschriebene) Forderung nicht zu Recht bestehe, die Einstellung der gegen sie erhobenen (genauer bezeichneten) Betreibung. Eventualiter sei das Verfahren zum Entscheid an die ESTV zurückzuweisen.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 28. Juni 2006 auf Nichteintreten bzw. eventualiter auf Abweisung der Beschwerde, wobei dann festzuhalten sei, dass die Beschwerdeführerin der ESTV (näher aufgeschlüsselte) Steuern und Betreibungskosten schulde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz; VGG, SR 173.32]). 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). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Da die übrigen Voraussetzungen zur Erhebung einer Beschwerde eingehalten sind, ist auf diese einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.3 Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 auf Nichteintreten erkannt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist derjenige, auf dessen Begehren bzw. Rechtsmittel nicht eingetreten worden ist, befugt, durch die ordentliche Beschwerdeinstanz überprüfen zu lassen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist (anstelle vieler: BGE 124 II 499 E. 1, mit weiteren Hinweisen). Allerdings kann in einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Damit wird das Anfechtungsobjekt auf die Eintretensfrage vor der Einspracheinstanz beschränkt, deren Verneinung als Verletzung von Bundes-

recht mit Beschwerde gerügt werden kann (BGE 132 V 74 E. 1.1; vgl. auch statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1471/2006 und A-1472/2006 vom 3. März 2008 E. 1.2).

1.4 Beim vorliegenden Verfahren hat sich das Bundesverwaltungsgericht somit auf die Frage zu beschränken, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache vom 6. Dezember 2005 nicht eingetreten ist. Soweit die Beschwerdeführerin mit ihrem Hauptbegehren auf Feststellung des Nichtbestehens der Verrechnungssteuerschuld einen materiellen Antrag stellt, kann demnach auf die Beschwerde nicht eingetreten werden. Damit erübrigen sich von Vornherein Ausführungen zur Subsidiarität von Feststellungsbegehren gegenüber (negativen) Leistungsbegehren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.5).

2.

2.1 Nach Art. 42 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) können Verfügungen und Entscheide der ESTV innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werde. Diese ist schriftlich bei der ESTV einzureichen, hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben. Weitere formelle Voraussetzungen zur Einspracheerhebung nennt das VStG nicht ausdrücklich. Als weitere Voraussetzung anerkannt ist indessen, dass die Einsprache erhebende Person hiezu legitimiert sein muss. Dies bedeutet, dass Einsprache nur erheben kann, wer partei- und prozessfähig sowie durch den angefochtenen Entscheid beschwert ist, also mit anderen Worten über ein Rechtsschutzinteresse verfügt (vgl. [bezogen auf die Beschwerde] Entscheid der SRK vom 10. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.61 E. 1b mit Hinweisen; [bezogen auf die Einsprache bei den direkten Steuern] MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 20 N. 7).

2.2 Die ESTV hält in ihrem auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 dafür, es habe der X. GmbH an einem Rechtsschutzinteresse und damit an der Legitimation zur Einspracheerhebung gefehlt. Beruhe nämlich ein Entscheid auf einer rechtsgültig zustande gekommenen Vereinbarung, so liege eine formelle Beschwer nur vor, wenn der Vergleich wegen Willensmängeln angefochten werde. Vorliegend sei mit der Abzahlungsvereinbarung

vom 29. Oktober/27. November 2002 zulässigerweise eine solche Vereinbarung "über tatsächliche Unklarheiten und Unstimmigkeiten bei der Steuererhebung abgeschlossen" und "umstrittene Steuerfaktoren festgesetzt" worden. Da – zu Recht – keine Willensmängel geltend gemacht würden, sei dieser rechtsgültig zustande gekommene verwaltungsrechtliche Vertrag damit einzuhalten.

2.3

2.3.1 Die in der Praxis gemeinhin als Rulings bezeichneten Verständigungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts sind aus dem steuerrechtlichen Alltag nicht wegzudenken (vgl. Botschaft zum neuen MWSTG, BBl 2008 6995) und auch volkswirtschaftlich von nicht zu unterschätzender Bedeutung (vgl. etwa PETER EISENRING, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 99; PETER NOBEL/ROBERT WALDBURGER, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger [Hrsg.], Festschrift für Peter Böckli, Zürich/Basel/Genf 2006, 51 f.). Die heutigen Steuergesetze enthalten bis anhin allerdings keine ausdrückliche Regelung derartiger Verständigungen. Ab dem 1. Januar 2007 findet sich indessen für die vom Bund erhobenen Steuern nunmehr erstmals eine solche Grundlage im allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes: Unter dem Marginale "Gütliche Einigung und Mediation" besteht in Art. 33b VwVG, der auch auf Steuerverfahren anwendbar ist (Art. 2 Abs. 1 VwVG e contrario), im Sinne einer so genannten Kann-Vorschrift die Möglichkeit, sich über den Inhalt der Verfügung zu einigen. Die alsdann allenfalls erzielte Einigung wird durch die Behörde zum Inhalt ihrer Verfügung gemacht, es sei denn, deren Inhalt verstosse gegen Bundesrecht, beruhe auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder erweise sich als unangemessen (Art. 33b Abs. 4 i.V.m. Art. 49 VwVG; vgl. MICHAEL BEUSCH, Steuerrechtlicher Rechtsschutz durch das Bundesverwaltungsgericht, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 – Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, 196). Ein Anspruch auf Abschluss einer solchen Vereinbarung besteht indessen – zumindest nach noch geltendem Recht – nicht (vgl. demgegenüber Art. 68 E-MWSTG gemäss Entwurf A [BBl 2008 7167] sowie die Botschaft zum neuen MWSTG [BBl 2008 6995]).

2.3.2 Selbst ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage ist die Zulässigkeit von Verständigungen in einem gewissen Rahmen anerkannt. Sie können vorab über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts erzielt werden, insbesondere wenn dieser durch eine amtliche Untersuchung nicht oder nur unter unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten geklärt werden kann (BGE 119 Ib 431 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 1994, veröffentlicht in ASA 63 S. 661 E. 5a; Entscheid der SRK vom 3. Februar 1998, veröffentlicht in Steuer Revue 1998 512 E. 2a). So können auch Bewertungsfragen Gegenstand von Verständigungen sein. Letztere können sich allerdings nach – freilich nicht unkritisiert gebliebener – bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht auf eigentliche Rechtsfragen beziehen, da Bestand und Umfang der Steuerschuld ausschliesslich durch das Gesetz festgelegt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, veröffentlicht in Steuerentscheid [StE] 2004 A 21.14 Nr. 15 E. 4.2 [zur direkten Bundessteuer]; zur Kritik vgl. etwa Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, Vorbemerkungen zu §§ 119-131 N 18; vgl. auch Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 320 mit Hinweisen). Umstritten ist bei alledem die Rechtsnatur der (verfahrensrechtlichen) Verständigung, insbesondere die Frage, ob es sich um einen eigentlichen verwaltungsrechtlichen Vertrag handle oder nicht (bejahend Ulrich Cavelti, Gütliche Verständigung vor Instanzen der Verwaltungsrechtspflege, Archiv für Juristische Praxis [AJP] 1995, 175 ff.; Peter Rickli, Die Einigung zwischen Behörden und Privaten im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1987, 103; [verneinend] Blumenstein/Locher, a.a.O., 320; August Mächler, Vertrag und Verwaltungsrechtspflege, Zürich/Basel/Genf 2005, § 11 Rz. 80 f.). Diese Frage braucht vorliegend – wie nachstehend zu zeigen ist – indessen nicht beantwortet zu werden.

2.4

2.4.1 Die prozessualen Wirkungen zulässiger Verständigungen waren – soweit ersichtlich – noch nie Gegenstand ausdrücklicher höchstrichterlicher Klärung. Damit wurde insbesondere noch nie festgehalten, eine gültige Verständigung entfalte die gleichen Wirkungen wie ein rechtskräftiger formeller Entscheid. Dies anerkennen auch diejenigen Lehrmeinungen, welche – wie die ESTV – von einer gleichen Wirkung ausgehen (Hans-Peter Hochreutener, La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, in: OREF [éd.]; Les

procédures en droit fiscal, 2 éd. Bern/Stuttgart/Wien 2005, 519; vgl. auch DERS., in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel etc. 2005, Rz. 30 zu Art. 42; DERS., in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basel etc. 2005, Rz. 30 zu Art. 38; DERS., in: Pascal Hinny/Xavier Oberson [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006 Rz. 81 zu Art. 38). Nachfolgend bleibt mithin zu prüfen, wie es sich damit verhält.

2.4.2 Geht man mit der ESTV davon aus, bei der Abzahlungsvereinbarung vom 29. Oktober/27. November 2002 handle es sich um einen verwaltungsrechtlichen Vertrag, so wäre dieser – unter Vorbehalt einer gesetzlichen Anfechtungsmöglichkeit und einer Aufhebung wegen Willensmängeln oder veränderter Verhältnisse – tatsächlich inhaltlich verbindlich (MÄCHLER, a.a.O., § 11 Rz. 83). Allerdings stünde dies der Erhebung eines Rechtsmittels von Vornherein nicht entgegen (MÄCHLER, a.a.O., § 11 Rz. 138); die Frage der Zulässigkeit sowie der Verbindlichkeit des Vereinbarten und die Tragweite des verfassungsrechtlich in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben ist nämlich eine materielle Frage, und nicht eine solche nach der Zulässigkeit eines Rechtsmittels. Sodann hätte bei Annahme eines verwaltungsrechtlichen Vertrags die ESTV zwecks Beseitigung der auftretenden Leistungsstörungen (zur Erlangung eines Rechtsöffnungstitels) an sich den Klageweg beschreiten müssen (vgl. Art. 35 Bst. a VGG; vgl. auch STEFAN VOGEL, Die "clausula rebus sic stantibus" als Mittel zur Anpassung und Aufhebung von verwaltungsrechtlichen Verträgen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht 2008, 308 f.). Da dieser indessen bis Ende 2006 versperrt war – Art. 116 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (BS 3 351 und seither erfolgte Änderungen) war nicht einschlägig – musste die ESTV zwar einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 41 VStG erlassen. Damit verliess sie indessen den einvernehmlichen "vertraglichen Weg" und kehrte zurück zum hoheitlichen Verfügungshandeln. Daraufhin der heutigen Beschwerdeführerin die Einsprachelegitimation abzusprechen – wie dies die ESTV getan hat – würde gegen Treu und Glauben verstossen und entspräche auch nicht dem bei Verfügungen zu gewährenden Rechtsschutz (vgl. RICKLI,

a.a.O., 137 f. sowie unten E. 2.4.3); vielmehr ist die Einsprache materiell zu behandeln.

2.4.3 Geht man dagegen davon aus, die Verständigung entfalte nicht ohne weiteres materiellrechtliche Wirkungen, sondern stelle – wie etwa der Veranlagungsvorschlag bei den direkten Steuern – als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten blosse Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar, so bedeutet die Verständigung – nur, aber immerhin – Folgendes: Die Verwaltung entbindet den Rechtsunterworfenen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhaltes und der Private verzichtet auf den Antrag der Abnahme zusätzlicher Beweise (MÄCHLER, a.a.O., § 11 Rz. 81). Unter diesen Umständen ist eine Anfechtung formell fraglos ohne weiteres zulässig und sind die sich stellenden Fragen (Zulässigkeit und Verbindlichkeit des Vereinbarten, Treu und Glauben) einmal mehr solche materieller Art (vgl. etwa auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, veröffentlicht in StE A 21.14 Nr. 14 E. 2a/bb; RICKLI, a.a.O., 137 f.). Dass dem so ist, zeigt sich auch an der Konzeption von Art. 33b VwVG und dem diesem inhaltlich entsprechenden Art. 50 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (SR 830.1), dessen Abs. 2 ausdrücklich von einer "anfechtbaren" Verfügung" spricht. Bezeichnenderweise und zu Recht ist denn auch in keinem der zum Thema der Verständigung ergangenen Urteile (vgl. oben E. 2.3.2) auch nur ansatzweise angetönt, es sei fraglich, ob auf die Rechtsmittel einzutreten gewesen wäre. Solches würde nämlich auch bedeuten, dass selbst bei einer Verständigung nicht zugänglichen Fragen die gerichtliche Kontrolle von Vornherein ausgeschlossen würde, was nicht zuletzt angesichts der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG) schlechterdings nicht der Fall sein kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, veröffentlicht in StE 2004 A 21.14 Nr. 15 E. 4.2).

2.5 Damit ist der auf Nichteintreten lautende Einspracheentscheid aufzuheben und die Streitsache ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. Obwohl sich beide Parteien auch zu den nachfolgend erwähnten Fragen (teilweise) geäussert haben, bleibt es dem Bundesverwaltungsgericht angesichts des eingeschränkten Streitgegenstandes (vgl. oben E. 1.3) verwehrt, sich dazu äussern, ob eine Verständigung überhaupt zulässig war, ob diese rechtsgültig zustande gekommen ist, bejahendenfalls welchen Inhalt sie aufweist (Tragweite der "Abzahlungsverein-

barung") und inwieweit sich die Parteien diesen unter dem Aspekt von Art. 9 BV entgegenhalten lassen müssen. Hierüber wird die ESTV im zweiten Rechtsgang zu befinden haben.

3.
Damit wird der angefochtene Entscheid gemäss dem Antrag der Beschwerdeführerin zwar aufgehoben. Da aber auf deren eigentliche materiellen Anträge nicht eingetreten werden kann, erweist sich der Verfahrensausgang in der Sache als noch unentschieden. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- zur Hälfte, also im Umfang von insgesamt Fr. 4'000.--, zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Die ESTV hat jedoch der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche in Anwendung von Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 6'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) festgesetzt wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 21. Februar 2006 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin zur Hälfte auferlegt und im übrigen Umfang auf die Gerichtskasse genommen. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils im Umfang von Fr. 4'000.-- zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 6'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (...; mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: