Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid aufgehoben durch BGer mit Urteil vom 21.03.2017 (2C_404/2016)

Abteilung I
A-6341/2015

Urteil vom 28. Juni 2016

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ AG, …,
vertreten durch Alfred Meier, Fürsprecher, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Rechtskraft).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG ist gemäss Handelsregistereintrag im Bereich der Schifffahrt, dem Schiffbau und dem Schiffshandel tätig. Einziges Mitglied des Verwaltungsrats ist A._____.

B.
Am 1. und 2. Mai 2012 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz) eine Buchprüfung am Domizil der Gesellschaft durch. In der Folge rechnete die ESTV geschäftsmässig nicht begründete Leistungen im Umfang von Fr. 63‘669.80 auf und erhob darauf die Verrechnungssteuer von 35 %, also Fr. 22‘284.45.

C.
Am 25. Mai 2012 teilte die ESTV der Revisionsstelle der X._____ AG nach kurzer Schilderung des Sachverhalts mit, sie werde ersucht, dafür besorgt zu sein, dass der Betrag von Fr. 22‘284.45 im Laufe der nächsten 30 Tage angewiesen werde. Die Verrechnungssteuer sei auf die leistungsbegünstigte Person zu überwälzen. Weiter wurde darauf hingewiesen, dass nicht auszuschliessen sei, dass der genannte Sachverhalt auch strafrechtliche Folgen nach sich ziehe.

D.
Die entsprechende Rechnung bezahlte die X._____ AG am 14. Juni 2012 ohne schriftlich einen Vorbehalt anzubringen.

E.
Die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der ESTV (ASU) eröffnete ein Strafverfahren.

F.
Am 21. Februar 2013 verlangte die X._____ AG im Rahmen des Strafverfahrens in der Begründung einer Eingabe an die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV (HA DVS) sowie deren (Unter-)Abteilung ASU eine anfechtbare Verfügung bezüglich der Erhebung der Verrechnungssteuer (S. 10 Rz. 20).

G.
In einer Stellungnahme vom 30. September 2013 wiederum an die HA DVS und die ASU wiederholte sie diesen Antrag sinngemäss (S. 2 Ziff. 4).

H.
Mit Einsprache vom 12. August 2014 gegen den Strafbescheid vom 30. Juli 2014 betreffend A._____, die an die HA DVS und die ASU adressiert war, wiederholte die X._____ AG sinngemäss den Antrag auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung (S. 1, Rechtsbegehren 2).

I.
Am 15. September 2014 hielt die ESTV in einer Aktennotiz fest, dass gegen die Rechnung der ESTV vom 25. Mai 2012 keine Einwendungen erhoben worden seien, der Rechnungsbetrag ohne Vorbehalt bezahlt worden sei, mit der Bezahlung der Rechnung die Verrechnungssteuerschuld in Rechtskraft erwachsen sei, die Einsprache von Herrn Alfred Meier (dem Vertreter von A._____ und der X._____ AG) vom 12. August 2014 sich gegen den Strafbescheid der ASU vom 30. Juli 2014 richte und die Erhebung der Verrechnungssteuer damit rechtskräftig abgeschlossen sei. Sie sehe daher keine Veranlassung, auf das Schreiben des Rechtsanwalts der Beschwerdeführerin vom 12. August 2014 einzugehen. Diese Aktennotiz wurde Alfred Meier mit einer Begleitnotiz vom 14. Oktober 2014 zugestellt.

J.
Am 20. Oktober 2014 verlangte die X._____ AG mit Schreiben an die HA DVS eine anfechtbare Verfügung bezüglich der Verrechnungssteuererhebung.

K.
Mit Verfügung vom 22. Januar 2015 trat die ESTV auf den Antrag der X._____ AG, einen materiellen Entscheid bezüglich der Verrechnungssteuererhebung von Fr. 22‘284.45 zu erlassen, nicht ein. Sie begründete dies insbesondere damit, die Steuer sei vorbehaltlos bezahlt und damit rechtskräftig geworden.

L.
Mit Einsprache vom 13. Februar 2015 beantragte die X._____ AG, die Verfügung vom 22. Januar 2015 aufzuheben und die Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 22‘284.45 betreffend die Jahre 2007 bis 2010 zuzüglich Zins zurückzuerstatten. Die Kosten und Entschädigungen seien von der Vorinstanz zu tragen. Die X._____ AG machte insbesondere geltend, die Zahlung der Verrechnungssteuer sei nur wegen der Irreführung durch den Vertreter der ESTV, B._____, erfolgt. Der Geschäftsführer der Gesellschaft habe sich in den Irrtum versetzen lassen, mit der Bezahlung Weite-

rungen (durch ein Strafverfahren) vermeiden zu können. Unter diesen Umständen könne keine vorbehaltlose Zahlung vorliegen. Weiter begründet die Beschwerdeführerin, warum ihrer Meinung nach die Verrechnungssteuer materiell nicht geschuldet gewesen sei.

M.
Am 14. September 2015 erliess die ESTV einen Einspracheentscheid. Sie wies die Einsprache der X._____ AG vollumfänglich ab und bestätigte sinngemäss ihren Nichteinstretensentscheid vom 22. Januar 2015. Zusammengefasst und im Wesentlichen begründet sie dies damit, dass sich den Akten kein Vorbehalt bezüglich der Bezahlung der Verrechnungssteuer entnehmen lasse und die beweisbelastete X._____ AG den Nachweis, sie sei irregeleitet oder unter Druck gesetzt worden, nicht rechtsgenüglich erbracht habe.

N.
Am 6. Oktober 2015 erhob die X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die ESTV zum Erlass eines materiellen Entscheids zurückzuweisen, eventuell die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 22‘284.45 zuzüglich Zins zurückzuerstatten. Sie begründet dies sinngemäss und insbesondere damit, die Zahlung der Verrechnungssteuer sei nicht vorbehaltlos, sondern aufgrund der Irreführung bzw. des Drucks von Mitarbeitern der ESTV erfolgt. Da keine vorbehaltlose Zahlung erfolgt sei, könne die Verrechnungssteuerforderung nicht in Rechtskraft erwachsen sein, weshalb sich die ESTV in materieller Hinsicht mit ihren Vorbringen zu befassen habe. Weiter bestreitet sie die Rechtmässigkeit der Praxis der ESTV, die vorbehaltlose Zahlung mit einer rechtskräftigen Verfügung gleichzusetzen. Sie beantragt zudem die Befragung von C._____, dem für sie zuständigen Mitarbeiter ihrer Revisionsstelle, als Zeugen.

O.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2015 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. In ihrer Begründung führt sie aus, die unter der Warenumsatzsteuer entwickelte Praxis, dass einer vorbehaltlosen Zahlung die gleiche Wirkung wie einem rechtskräftigen Entscheid zukomme, sei vom Bundesgericht auch für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben übernommen worden. Sie hält weiterhin daran fest, die Zahlung sei vorbehaltlos erfolgt. Bei Art. 12 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211)

könne es nur darum gehen, dass irrtümlich deklarierte, vorbehaltlos bezahlte Verrechnungssteuern zurückgezahlt werden könnten. Nicht erfasst seien Fälle, bei denen sie (die ESTV) bereits involviert gewesen sei und in denen allenfalls schon intensive Diskussionen stattgefunden hätten. Art. 12 VStV dürfe nicht dazu führen, dass in solchen Fällen eine nochmalige materielle Prüfung des Sachverhalts durch sie verlangt werden könnte, denn sonst wäre sie faktisch gezwungen, in solchen «Einigungsfällen» immer einen formellen Entscheid zu verfassen. Auch ein Revisionsgrund liege nicht vor. Weiter stellt die ESTV den Antrag, die Beweisanträge der Beschwerdeführerin abzuweisen. Sollte das Bundesverwaltungsgericht aber C._____ als Auskunftsperson befragen, sei auch ihr Mitarbeiter B._____ zu befragen.

P.
Mit Replik vom 8. Dezember 2015 nahm die Beschwerdeführerin zu verschiedenen Ausführungen der ESTV Stellung.

Q.
In der Duplik vom 16. Dezember 2015 äusserte sich die ESTV zu einem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV ist eine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2

1.2.1 Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 14. September 2015 die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 13. Februar 2015 vollumfänglich abgewiesen. Die in diesem Einspracheentscheid behandelte Einsprache der Beschwerdeführerin richtete sich gegen eine Verfügung der ESTV vom 22. Januar 2015, mit welcher die ESTV auf den Antrag der Beschwerdeführerin, einen materiellen Entscheid bezüglich der Verrechnungssteuererhebung von Fr. 22‘284.45 zu erlassen, nicht eingetreten war. Im Ergebnis bestätigte die ESTV im Einspracheentscheid vom 14. September 2015 damit ihren Nichteintretensentscheid vom 22. Januar 2015.

1.2.2 Bei einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid kann nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Das vorliegende Verfahren beschränkt sich somit auf die Frage, ob die Vorinstanz mit ihrem Einspracheentscheid vom 14. September 2015 zu Recht ihr Nichteintreten auf das Ersuchen der Beschwerdeführerin um Rückvergütung der Verrechnungssteuer bestätigte. Die Beschwerdeführerin kann also nur die Anhandnahme beantragen. Auf materielle Begehren ist deshalb nicht einzutreten (BGE 132 V 74 E. 1.1; BVGE 2011/30 E. 3; Urteile des BVGer A-1294/2015 vom 11. August 2015 E. 1.3, A-1269/2015 vom 11. August 2015 E. 1.3, A-1391/2015 vom 17. Juni 2015 E. 3.2, A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.3, A-3671/2013 vom 22. August 2013 E. 2.3.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., 2013, Rz. 2.164). Folglich kann bereits jetzt festgehalten werden, dass vorliegend auf den Eventualantrag, mit dem die Rückvergütung der Verrechnungssteuer verlangt wird – der ohnehin nur aus Gründen der Sorgfaltspflicht gestellt wurde – nicht einzutreten wäre.

1.2.3 In diesem Zusammenhang ist der Beschwerdeführerin Recht zu geben, dass Dispositiv-Ziffer 2 des Einspracheentscheids missverständlich formuliert ist. Diese lautet:

> «Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStV) im Betrag von Fr. 22‘284.45, zuzüglich Zins, wird nicht gewährt. So wird und wurde daher auch auf das Begehren der X._____ AG auf materielle Prüfung bzw. Erlass eines materiellen Entscheides bezüglich der Verrechnungssteuererhebung von Fr. 22‘284.45, aufgrund von in den Jahren 2007 bis 2010 an den Aktionär Herrn A._____ erbrachten geldwerten Leistungen von Fr. 63‘669.80, zu Recht nicht eingetreten.»

Mit Blick auf den ersten Satz könnte angenommen werden, dass es sich um die materielle Abweisung des Gesuchs der Beschwerdeführerin, ihr die

Verrechnungssteuern zurückzuerstatten, handelt. Aus dem zweiten Satz wird aber deutlich, dass keine Rückvergütung erfolgt, weil die ESTV auf das Gesuch nicht eintritt, und nicht etwa, weil sie sich materiell damit auseinandergesetzt hätte. So fehlen im angefochtenen Einspracheentscheid denn auch weitgehend Auseinandersetzungen mit den materiellen Aspekten der Steuerforderung.

Es bleibt damit dabei, dass im vorliegenden Verfahren nur darüber zu befinden ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Erlass einer materiellen Verfügung betreffend Verrechnungssteuerforderung im Umfang von Fr. 22‘284.45 für die Jahre 2007 bis 2010 eingetreten ist.

1.3 Mit der zuvor genannten Ausnahme (E. 1.2.2) ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten.

2.

2.1

2.1.1 Die Art. 12 bis 19 VwVG befassen sich mit der Sachverhaltsfeststellung, insbesondere mit der Beweisabnahme und der Beweiswürdigung. Allerdings sind sie im Steuerverfahren (anderslautende speziellere Regeln vorbehalten) nicht anwendbar (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Es sind die besonderen Bestimmungen der einzelnen Abgabeerlasse und – subsidiär – gegebenenfalls direkt die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien massgebend (NADINE MAYHALL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [nachfolgend: Praxiskommentar], 2. Aufl. 2016, Art. 2 N. 4 ff.).

Am Schluss der Beweiswürdigung steht der Entscheid, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Bei dieser Entscheidung ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrads) zu berücksichtigen: Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn die Entscheidbehörde gestützt auf die Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Es braucht nicht absolute Gewissheit zu resultieren. Es genügt, wenn am Vorliegen der Tatsache keine ernsthaften Zweifel bestehen oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2, 128 III 271 E. 2b/aa). Die von der Lebenserfahrung und praktischen Vernunft getragene, mit Gründen gestützte Überzeugung kann genügen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141 mit Hinweisen).

Der Beweis gilt als erbracht, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit besteht, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 518 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 482; zum Ganzen auch DANIEL SCHÄR, Das Beweismass im Steuerrecht, Steuer Revue [STR] 1996 S. 5 ff. mit Hinweisen).

2.1.2 Gelangt die Entscheidinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Praxiskommentar, Art. 12 N. 207; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Diese Beweislastregel greift erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Urteil des BVGer A-1679/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.4.1; BERNHARD WALDMANN, in: Praxiskommentar, Art. 19 N. 20).

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteile des BGer 2C_738/2014 und 2C_739/2014 vom 21. August 2015 E. 1.5, 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 4.2.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 562).

2.1.3 Die Beweislast für das Vorhandensein der Tatbestandselemente der ungerechtfertigten Bereicherung, aber auch jener von Art. 12 VStV trägt jene Partei, welche die Forderung geltend macht. Dies entspricht der allgemeinen Regel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), welche auch im Bereich des öffentlichen Rechts als allgemeiner Rechtsgrundsatz gilt. Danach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.9.3; vgl. auch DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 71 f.).

2.1.4 Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) 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 so genannte 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 136 I 229 E. 5.3, 134 I 140, E. 5.3 131 I 153 E. 3; Urteil des BGer 2C_1101/2014 und 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 5.1; Urteile des BVGer A-1679/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.4.1, A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 2.2.1, A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 1.4).

2.2

2.2.1 Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt zu den fundamentalen Rechtsprinzipien (Art. 2 ZGB). Er ist im Sinn einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert und verleiht den Privaten in Art. 9 BV einen grundrechtlichen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden (BGE 138 I 49 E. 8.3.1; Urteile des BVGer A-4321/2015 vom 9. Mai 2016 E. 3.2.1, A-4837/2015 vom 25. Januar 2016 E. 5.1 je mit Hinweisen).

2.2.2 Eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, kann unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteile des BVGer A-4321/2015 vom 9. Mai 2016

E. 3.2.1, A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.1, A-4837/2015 vom 25. Januar 2016 E. 5.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 667 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 22 Rz. 15 f.; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Bd. II, 3. Aufl. 2013, N. 1173 ff.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, N. 578).

2.2.3 Eine Auskunft betrifft die Gegenwart und macht eine Aussage über den Ist-Zustand. Demgegenüber bezieht sich eine Zusicherung auf die Zukunft und äussert sich zu einem (künftigen) Sollzustand; die Behörde gibt ein Versprechen für die Zukunft ab. Betreffend Vertrauensschutz gelten für Zusicherungen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für Auskünfte (Urteile des BGer 8C_721/2013 vom 4. März 2014 E. 4.4, 8C_616/2013 vom 28. Januar 2014 E. 3.2.1; Urteil des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.2, A-4546/2014 vom 29. Oktober 2014 E. 7.3.2; ferner zum Ganzen TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 22 Rz. 19).

2.2.4 Im Verwaltungsrecht wirkt sich der Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur in Form des Vertrauensschutzes aus; als Verbot widersprüchlichen Verhaltens verbietet er den Behörden zudem, sich zu früherem Verhalten, das schutzwürdiges Vertrauen begründet hat, in Widerspruch zu setzen. Dabei geht es – anders als beim Vertrauensschutz nach Art. 9 BV – nicht in erster Linie um die Frage, wie weit sich der Private auf eine im Widerspruch zum geltenden Recht stehende behördliche Auskunft verlassen kann. Vielmehr sollen die Behörden nicht ohne sachlichen Grund einen einmal in einer bestimmten Sache eingenommenen Standpunkt wechseln (Urteile des BGer 2C_138/2015 vom 6. August 2015 E. 5.1, 1C_153/2015 vom 23. April 2015 E. 4; Urteile des BVGer A-4837/2015 vom 25. Januar 2016 E. 5.1, A-84/2015 vom 8. Dezember 2015 E. 8.1, A-3051/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 5.1 und 6.1; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, a.a.O., Rz. 1171 f.).

2.2.5 Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens gilt nicht nur für Verwaltungsbehörden, sondern auch für Private. Die Behörden dürfen allerdings nicht in gleichem Masse auf Erklärungen und Verhaltensweisen von Privaten vertrauen wie umgekehrt die Privaten auf behördliches Verhalten. Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben wird beispielsweise abgeleitet, dass Verfahrensfehler in der Regel sofort gerügt werden müssen (BGE 138 I 97

E. 4.1.5, vgl. auch BGE 134 V 306 E. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 621 und 771 ff.).

2.3 Verfügungen sind den Parteien in der Regel schriftlich zu eröffnen (Art. 34 VwVG). Aus mangelhafter Eröffnung darf den Parteien kein Nachteil erwachsen (Art. 38 VwVG). Wurde ein Entscheid einer Partei nicht zugestellt, beginnt die Beschwerdefrist für diese Partei mangels Mitteilung zunächst nicht zu laufen (vgl. Art. 20 Abs. 1 VwVG; vgl. BGE 102 Ib 91 E. 3; Urteil des BGer 1C_150/2012 vom 6. März 2013 E. 2.3; vgl. auch Urteile des BVGer A-363/2016 vom 22. April 2016 E. 1.3.2, A-2683/2015 vom 17. September 2015 E. 1.4.1).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 erster Teilsatz des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Erhebung von in der Schweiz auf den verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern (bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern) zu sichern und damit die Steuerhinterziehung zu bekämpfen (sog. Sicherungszweck; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.1; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., 2012 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N. 50; HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II § 3 N. 11; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 28 N. 6 f.).

3.2 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), 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). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht zu bezahlen. Die Verantwortung

für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.2; REICH, a.a.O., § 32 N. 4 f.; HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 1 Rz. 114, 116). Gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip darf die ESTV vom Steuerpflichtigen erwarten, dass er seine Pflichten kennt und korrekt einhält (vgl. MARKUS KÜPFER, in: VStG-Kommentar, Art. 38 N. 9; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 488). Die Steuerbehörde ist zudem nicht verpflichtet, fortlaufend und lückenlos den Inhalt aller Steuerakten zu prüfen (vgl. Urteil des BGer 2A.249/2003 vom 14. Mai 2004 E. 4.2; Urteile des BVGer A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.2, A-6777/2013 vom 9. Juli 2015 E. 3.1.3.3).

3.3 Die ESTV kann zur Abklärung des Sachverhalts die Geschäftsbücher, die Belege und andere Urkunden des Steuerpflichtigen an Ort und Stelle prüfen (Art. 40 Abs. 2 VStG). Sie führt aber keine flächendeckenden Kontrollen durch. Aufgrund des Prinzips der Selbstveranlagung ist dies auch gar nicht notwendig. Gemäss Art. 40 Abs. 1 VStG werden zwar die Steuerabrechnungen und –ablieferungen durch die ESTV überprüft, doch bedeutet dies (nur), dass die ESTV die Kompetenz zur Überprüfung der Handlungen und Abrechnungen der Steuerpflichtigen hat und die dazu notwendigen Unterlagen einsehen kann. Insofern muss sie kontrollieren, ob die Abrechnung der Verrechnungssteuer durch die Steuerpflichtigen korrekt ist, was aber an der ausschliesslichen Verantwortung der Steuerpflichtigen für die Ablieferung und Abrechnung der Verrechnungssteuer nichts ändert (Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.5).

4.

4.1 Bezahlte Verrechnungssteuern und Zinsen, die nicht durch Entscheid der ESTV festgelegt worden sind, werden zurückerstattet, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren (Art. 12 Abs. 1 VStV). Hat der Steuerpflichtige irrtümlich eine gemäss Gesetz gar nicht geschuldete Steuer deklariert und vorbehaltlos bezahlt, so kann er diese Steuer nach Massgabe von Art. 12 VStV zurückfordern. Im Folgenden bezeichnet der Begriff «Rückvergütung» den Vorgang, bei dem die ESTV eine an sie geleistete Zahlung restituiert, weil diese nicht geschuldet war. Entgegen dem hier gewählten Wortgebrauch verwendet Art. 12 VStV für eine solche «Rückvergütung» den Begriff «Rückerstattung» (zur Terminologie: Urteil des BVGer A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.4.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 57 ff.). Der Begriff der «Rückerstattung» wird demgegenüber für die (ordentliche)

Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 21 ff. VStG bzw. einem Staatsvertrag verwendet.

Einer Rückforderung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStV steht unter anderem ein Entscheid der ESTV entgegen. Die für das vorliegende Verfahren relevante Frage, ob die vorbehaltlose Bezahlung einer Steuerforderung, die von der ESTV aufgrund einer Kontrolle festgesetzt wurde, auch unter dem derzeit geltenden Recht die Rechtskraft dieser Forderung bewirkt, wurde – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden. Um diese Frage zu beantworten, ist zu klären, was der Begriff «Entscheid» im Sinn von Art. 12 Abs. 1 VStV bedeutet, denn liegt ein solcher Entscheid vor, ist die Rückvergütung gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStV grundsätzlich nicht mehr möglich. Was dabei unter «Entscheid» zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln.

4.2 Der Wortlaut einer Bestimmung ist Ausgangspunkt jeder Auslegung. Vom klaren Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Bestehen entsprechende Zweifel, so ist die fragliche Bestimmung mit Hilfe der übrigen Auslegungselemente auszulegen, um den wahren Sinngehalt der Gesetzesbestimmung zu ermitteln. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm (historische Auslegung), ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Normen (systematische Auslegung) zukommt (sog. Methodenpluralismus; BGE 141 V 197 E. 5.2, 141 V 221 E. 5.2.1, 141 II 57 E. 3.2, 141 II 436 E. 4.1). Eine Gesetzesinterpretation lege artis kann ergeben, dass ein an sich klarer Wortlaut zu weit gefasst und auf einen an sich davon erfassten Sachverhalt nicht anzuwenden ist (sog. teleologische Reduktion, vgl. BGE 141 V 191 E. 3 m.w.H.).

4.2.1 Der Begriff «Entscheid» wird im Verwaltungsrecht in der Regel für eine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG verwendet (vgl. HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 1 Rz. 368). Der Wortlaut deutet somit darauf hin, dass die Steuer nur dann nicht rückvergütet werden kann, wenn die ESTV einen formellen Entscheid gefällt hat. Hat sie dies (noch) nicht getan, wäre demnach eine Rückvergütung der Steuer grundsätzlich möglich. Der Wortlaut erscheint insoweit klar.

Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob sich aufgrund der übrigen Auslegungselemente ergibt, dass ausnahmsweise vom klaren Wortlaut abzuweichen ist.

4.2.2 Zur Verordnungsbestimmung von Art. 12 Abs. 1 VStV finden sich keine Materialien. Im Folgenden ist aber kurz auf die ältere Rechtsprechung sowie die Literatur einzugehen. Hieraus lassen sich Schlüsse auf die Entstehung der Verordnungsbestimmung ziehen.

4.2.2.1 Da die Verrechnungssteuer zu den Selbstveranlagungssteuern gehört, gilt nach der älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts, die aus der Zeit vor Inkrafttreten des heute geltenden VStG und der VStV stammt, über die durch (rechtskräftigen) Entscheid der ESTV festgestellte Steuerforderung hinaus auch als Schuld, was der Steuerpflichtige auf Grund der von ihm eingereichten Selbsteinschätzung (oder auf Grund einer von der ESTV vorgenommenen und von ihm anerkannten Berichtigung) ohne Vorbehalt bezahlt. Nach dieser Rechtsprechung hat die ohne Vorbehalt geleistete Zahlung der selbst veranlagten Steuer für den Steuerpflichtigen die Wirkungen eines rechtskräftigen Entscheids, den er nur bei Vorliegen eines Revisionsgrundes anfechten kann (Urteil des BGer vom 1. Oktober 1965, in: ASA 34 [1965/1966] 269 ff. E. 2 [zur Stempelabgabe], Urteil des BGer vom 4. Juli 1958, in: ASA 27 [1958/1959] S. 276 ff. E. 1; KÜPFER, in: VStG-Kommentar, Art. 38 N. 12).

4.2.2.2 In der Literatur wird daher die Ansicht vertreten, dass der Verordnungsgeber sich mit der Schaffung von Art. 12 VStV von der erwähnten Praxis des Bundesgerichts bewusst distanziert habe (KÜPFER, in: VStG-Kommentar, Art. 38 N. 12; zu Letzterem mit Hinweis auf W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Vorbem. zu Art. 17 N. 4.1 und 4.2). Weiter wird vorgebracht, dass zumindest die ohne Entscheid der ESTV geleistete Zahlung unter dem Vorbehalt der allfälligen Bereinigung der Abgabebemessung im Entscheid- oder Rechtsmittelverfahren stehe, ohne dass auf die Frage, was unter «Entscheid» zu verstehen ist, eingegangen wird (MICHAEL BEUSCH, in: VStG-Kommentar, Vorbemerkungen zu Art. 17-18 N. 4).

4.2.2.3 Klargestellt wird, dass unter einem «Entscheid» auch ein Urteil des Bundesgerichts zu verstehen ist oder eine Steuerzahlung, die auf einer zwischen dem Steuerpflichtigen und der ESTV getroffenen Steuervereinbarung beruht, denn eine solche stehe einem rechtskräftigen Entscheid gleich. Beruhe die Zahlung demgegenüber nicht auf einem rechtskräftigen Entscheid, so werde die zu Unrecht entrichtete Steuer zurückerstattet unbekümmert darum, ob der Steuerpflichtige gleichzeitig mit der spontanen Zahlung einen Vorbehalt angebracht habe oder nicht und auch ohne Rück-

sicht darauf, ob gemäss einem Taxationsvorschlag der ESTV geleistet worden sei. Es genüge die Tatsache der Bezahlung einer Nichtschuld (PFUND, a.a.O., Vorbem. zu Art. 17 Rz. 5.2 f.). Hieraus ergibt sich, dass ein Entscheid rechtskräftig sein muss, um einer Rückvergütung entgegenzustehen. Die ist auch insofern richtig, als ein Entscheid in der Regel (sofern einer allfälligen Beschwerde nicht die aufschiebende Wirkung entzogen wurde oder auf die Erhebung einer solchen rechtsgültig verzichtet wurde) rechtskräftig sein muss, damit er Rechtswirkungen entfaltet.

4.2.2.4 Weiter wird in der Literatur die Meinung vertreten, ein Entscheid liege auch vor, wenn der Steuerpflichtige von der ESTV durch eine (schriftliche) Beanstandung dazu aufgefordert worden sei, die Steuer korrekt zu deklarieren und zu bezahlen und die Steuerzahlung ohne Vorbehalt erfolgt sei (KÜPFER, in: VStG-Kommentar, Art. 38 N. 13). An anderer Stelle wird festgehalten, in Fällen, in denen die ESTV die Abgabepflicht überprüft und bejaht habe, habe sie z.B. bei einer Buchprüfung an Ort und Stelle festgestellt, dass ein Steuerpflichtiger eine geschuldete Stempelabgabe oder Verrechnungssteuer nicht entrichtet habe, würde sie dies der betreffenden Person mitteilen. Anerkenne diese die Steuerpflicht und bezahle sie die von der ESTV geforderte Abgabe vorbehaltlos, werde die ESTV den Standpunkt einnehmen, die Angelegenheit sei rechtskräftig erledig worden (CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl. 2006, Beispiel 25, S. 199 f.). Wieder andernorts steht, dass der Steuerpflichtige bei Selbstveranlagungssteuern, wenn eine Verwaltungspraxis besteht, mit der er nicht einverstanden ist, deren Rechtmässigkeit er aber – aus welchen Gründen auch immer – nicht selber einer gerichtlichen Überprüfung zuführen will, die Steuer nur unter Vorbehalt bezahlen dürfe, wenn er sein «Rückerstattungsrecht» nicht verwirken wolle (BEUSCH, Untergang, S. 127 allerdings ohne Auseinandersetzung mit Art. 12 VStV).

4.2.2.5 Allgemein wird ausgeführt, dass eine Rückvergütung von Steuern nicht (mehr) möglich sei, wenn die Feststellung der Steuerforderung auf einer rechtsbeständigen Verfügung oder einem rechtskräftigen Entscheid einer Steuerjustizbehörde beruht. Dies liege in der Rechtsbeständigkeit einer Verfügung bzw. in der so genannten materiellen Rechtskraft des Urteils begründet, die ein Zurückkommen auf eine beurteilte Sache aus Gründen der staatlichen Autorität und der allgemeinen Rechtssicherheit ausschliesse. Um eine Nichtschuld auszuschliessen, bedürfe es keines im Steuerjustizverfahren ergangenen Entscheides, sondern es genüge, dass gegenüber der Steuerveranlagung eine solche nicht angerufen worden sei,

wodurch die Veranlagungsverfügung ihrerseits rechtsbeständig geworden sei (zur Rechtskraft und Rechtsbeständigkeit: BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 564). Ergehe demgegenüber bei Selbstveranlagungssteuern im Normalfall gar keine Verfügung, erfolge eine Rückvergütung, sobald festgestellt werde, dass eine Steuer nicht geschuldet gewesen sei. Hier wird unter anderem auf Art. 12 Abs. 1 VStV hingewiesen und die strengere Praxis im Mehrwertsteuerrecht (dazu E. 4.2.4.1) erwähnt (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 411 f.).

4.2.2.6 Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass entstehungsgeschichtlich Art. 12 Abs. 1 VStV die als zu streng empfundene – ältere – Praxis des Bundesgerichts, wonach bereits die vorbehaltlose Bezahlung der mittels Selbstveranlagung ermittelten Steuer einer Rückvergütung dieser Zahlung entgegensteht, mildern wollte. In der Literatur herrscht allerdings – soweit sie sich überhaupt dazu äussert – die Meinung vor, dass dennoch nicht nur (rechtskräftige) Entscheide der ESTV oder von Justizbehörden der Rückvergütung entgegenstehen, sondern auch «Entscheidsurrogate», so beispielsweise eine Einigung zwischen ESTV und steuerpflichtiger Person.

4.2.3 In Bezug auf die teleologische Auslegung ist festzuhalten, dass Sinn und Zweck von Art. 12 Abs. 1 VStV darin besteht, den allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten, zurückzuerstatten sind, auch für das Verrechnungssteuerrecht zu konkretisieren (Urteil des BVGer A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.3.1 und 2.4.1). Der Hinweis auf den fehlenden Entscheid der ESTV soll demgegenüber Rechtssicherheit schaffen: Liegt ein solcher vor, soll er auch Bestand haben. Zwar ist im Gesetz nur von «Entscheid» die Rede, doch ist mit Blick auf Sinn und Zweck dieser Erwähnung davon auszugehen, dass ein rechtskräftiger Entscheid gemeint sein muss, denn nur ein solcher kann Rechtssicherheit schaffen (vgl. E. 4.2.2.3). Damit kommt dem Begriff der «Rechtskraft» bzw. der «Rechtsbeständigkeit», obwohl er in der Verordnung nicht erwähnt wird, letztlich grössere Bedeutung zu als dem Begriff des «Entscheids». Wurde eine Forderung aufgrund eines rechtskräftigen Entscheids bezahlt, kann sie (unter Vorbehalt der Revision oder Wiedererwägung) auch dann nicht mehr zurückgefordert werden, wenn zuvor kein Grund für die Zahlung bestand.

4.2.4

4.2.4.1 Zur systematischen Auslegung ist zunächst festzuhalten, dass die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung beispielsweise im Mehrwertsteuerrecht dazu führt, dass die Forderung rechtskräftig wird (Art. 43 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Einerseits muss hier ein Tätigwerden der ESTV vorliegen, indem diese eine Einschätzungsmitteilung erlassen hat, andererseits stellt eine solche Einschätzungsmitteilung in der Regel gerade keine Verfügung dar (BGE 140 II 202 E. 5 f.; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 43 N. 15). Das VStG kennt keine entsprechende Regel.

4.2.4.2 Nun ist – immer noch im Rahmen der systematischen Auslegung – kurz auf den Ablauf des Veranlagungsverfahrens einzugehen.

Bevor die ESTV eine Verfügung erlässt, kommt es in der Regel im so genannten nichtstreitigen Verfahren zu einem informellen Austausch zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen (vgl. HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 1 Rz. 360 f., zum Ganzen: Rz. 285 ff.). Erst wenn sich abzeichnet, dass der Dialog zwischen den beiden Parteien nicht fruchtet, erreicht der bisherige Kontakt mit der ESTV das Stadium einer formalrechtlich geregelten Auseinandersetzung (HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 1 Rz. 363; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 488, 526). Von nun an äussert sich die ESTV grundsätzlich nur noch in Form von Verfügungen im Sinn von Art. 5 VwVG. Den einfachen Korrespondenzweg beschreitet sie vor allem dann noch, wenn es um ein Entgegenkommen ihrerseits zugunsten der steuerpflichtigen Person geht (HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 1 Rz. 366 f.).

Die ESTV erlässt also in aller Regel nur dann Verfügungen, wenn eine formlose Einigung mit der steuerpflichtigen Person nicht möglich ist. Dies ergibt sich auch aus Art. 40 Abs. 4 VStG. Diese Bestimmung besagt, dass die ESTV einen Entscheid trifft, wenn sich der Anstand nicht erledigen lässt. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass in allen Fällen, in denen der Steuerpflichtige und die ESTV sich einig werden, kein formeller Entscheid gefällt werden muss (vgl. KÜPFER, a.a.O., Art. 40 N. 2). Allerdings besagt dieser Artikel nur, wann ein Entscheid gefällt werden muss. Er äussert sich hingegen nicht zu den Folgen, falls kein solcher Entscheid gefällt wird.

Immerhin ist festzuhalten, dass es sich bei der Erhebung der Verrechnungssteuer um ein Massenverfahren handelt und es daher wenig sinnvoll

wäre, wenn die ESTV in jedem – also auch im offenbar unbestrittenen – Fall eine Verfügung erlassen müsste, um eine Rückforderung seitens der steuerpflichtigen Person zu verhindern, die sonst noch jederzeit innerhalb der nächsten fünf Jahre (Verjährungsfrist gemäss Art. 12 Abs. 4 VStV) geltend gemacht werde könnte. Auf diese Weise wäre Rechtssicherheit in den vielen Fällen, in denen die steuerpflichtige Person keine Verfügung verlangt, nur dann gegeben, wenn die ESTV von sich aus eine Verfügung erlassen würde. Dies setzte allerdings eine gründliche Prüfung seitens der ESTV voraus. Dass dies aus tatsächlichen Gründen unmöglich wäre (mangelnde Kapazität in Massenverfahren), zeigt der Umstand, dass nur in wenigen Fällen Kontrollen von der ESTV durchgeführt und Verfügungen erlassen werden können.

Praktische Überlegungen im System des Verrechnungssteuerrechts führen daher zum Schluss, dass nicht nur eine formelle Einigung zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen einer (rechtskräftigen) Verfügung gleichzusetzen ist, sondern auch eine informelle «Einigung», wenn die ESTV den Sachverhalt geprüft hat und die steuerpflichtige Person die daraufhin ausgestellte Rechnung der ESTV vorbehaltlos bezahlt. Insofern ist die entsprechende Rechnungstellung durch die ESTV mit einer Einschätzungsmitteilung im Mehrwertsteuerrecht vergleichbar. In einem solchen Fall hat bereits ein Austausch zwischen der ESTV und der steuerpflichtigen Person stattgefunden. Zumindest ist dem Steuerpflichtigen die Beurteilung der Situation durch die ESTV aufgrund ihrer Kontrolle bekannt. Es rechtfertigt sich hier, dass der Steuerpflichtige, will er die Einschätzung der ESTV bestreiten, die rechtlich formelle Auseinandersetzung mit der ESTV suchen muss. Letztlich ergibt sich dies auch aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, der im Verwaltungsrecht von allen Beteiligten zu beachten ist (E. 2.2.5): Hat nämlich die ESTV der steuerpflichtigen Person ihre Ansicht mitgeteilt, darf sie davon ausgehen, dass diese die Steuerrechnung akzeptiert, wenn sie sie vorbehaltlos bezahlt. Dieser Sachverhalt unterscheidet sich grundlegend von jenem, in dem die steuerpflichtige Person die Steuer allein aufgrund ihrer Selbstdeklaration oder -veranlagung ohne jegliches Zutun der ESTV bezahlt und daher keine Kenntnis über die Einschätzung der Situation durch die ESTV hat (zur Prüfung durch die ESTV: E. 3.3). In solchen Fällen ist durchaus denkbar, dass der steuerpflichtigen Person ein Fehler in der Deklaration oder Veranlagung unterläuft, der nicht von der ESTV entdeckt wird, weil diese sich (noch) gar nicht mit dieser Deklaration befasst hat.

4.2.5 Insgesamt ergibt sich damit, dass der Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 VStV insofern zu weit erscheint, als er allgemein von «Entscheid» spricht. Gemeint sein kann nur ein rechtskräftiger Entscheid. Insbesondere aufgrund der systematischen Auslegung erscheint der Wortlaut jedoch insoweit auch zu eng, als nicht nur eigentliche Verfügungen im Sinn von Art. 5 VwVG als Entscheide im Sinn von Art. 12 Abs. 1 VStV zu gelten haben, sondern auch Entscheidsurrogate wie eine formelle Einigung zwischen der steuerpflichtigen Person und der ESTV oder die vorbehaltlose Bezahlung einer von der ESTV aufgrund einer Kontrolle ausgestellten Rechnung. Die Meinung von PFUND (E. 4.2.2.3) erweist sich dabei zu eng, sofern ein Taxationsvorschlag der ESTV auf einer von ihr durchgeführten Kontrolle beruhen soll. Die vorbehaltlose Bezahlung einer Rechnung, die die ESTV aufgrund einer Kontrolle ausgestellt hat, ist der vorbehaltlosen Bezahlung einer Rechnung, die aufgrund einer Einigung zwischen der ESTV und der steuerpflichtigen Person ausgestellt wurde, gleichzustellen.

5.
Nun ist auf den vorliegenden Fall einzugehen. Zunächst wird kurz die Zustellung des Schreibens der ESTV vom 25. Mai 2012 (Sachverhalt Bst. C) thematisiert (E. 5.1), bevor dann beurteilt wird, ob die ESTV zu Recht nicht auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Erlass einer anfechtbaren Verfügung eingetreten ist (E. 5.2).

5.1 In einem Schreiben vom 25. Mai 2012 schilderte die ESTV kurz den Sachverhalt und verlangte dann die Nachzahlung von Verrechnungssteuern im Umfang von Fr. 22‘284.45. Dieses Schreiben wurde der Beschwerdeführerin selbst – dies ist unbestritten – nicht zugestellt, sondern nur ihrer Revisionsstelle. Es war auch an Letztere adressiert. Zudem war es die Revisionsstelle, die aufgefordert wurde, dafür besorgt zu sein, dass der entsprechende Betrag im Lauf der nächsten 30 Tage bezahlt werde.

Hier kann offen gelassen werden, ob die Zustellung dieses Schreibens an die Revisionsstelle rechtmässig war (immerhin kann angemerkt werden, dass die Revisionsstelle in der Lehre nicht als Organ im üblichen Sinn angesehen wird, da sie für die Aktiengesellschaft selbständige Verwaltungs- und Vertretungsbefugnisse weder ausübt noch überhaupt ausüben darf [PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 15 N. 31]). Die Beschwerdeführerin hat nämlich von diesem Schreiben Kenntnis erhalten und in der Folge den verlangten Betrag bezahlt. Im Zusammenhang mit der Frage, ob das Schreiben der Beschwerdeführerin korrekt zugestellt wurde,

kann Art. 38 VwVG zur Eröffnung von Verfügungen (allenfalls analog) herangezogen werden. Da ein allfälliger Mangel in der Zustellung für die Beschwerdeführerin insofern zu keinen Nachteilen geführt hat, als sie vom Schreiben Kenntnis erhielt und sie keine Fristen verpasste, hat ein solcher Mangel vorliegend als geheilt zu gelten.

Unter diesen Umständen ebenfalls offenbleiben kann, ob die Zustellung an die Revisionsstelle als Zustellung an die Beschwerdeführerin zu gelten habe, weil jene ein Organ von Letzterer sei, wie dies die ESTV geltend macht. Nach dem gerade zuvor gestützt auf BÖCKLI Ausgeführten wäre dies wohl nicht der Fall, da die Revisionsstelle die Beschwerdeführerin gerade nicht vertreten darf.

Weiter ist im vorliegenden Verfahren nicht darauf einzugehen, ob allenfalls eine Verletzung des Steuergeheimnisses durch die ESTV vorliegen könnte. In diesem Zusammenhang muss auch nicht abschliessend geklärt werden, ob die ESTV den Sachverhalt und die Steuerfolgen mit der Revisionsstelle besprechen durfte. Festgehalten werden kann aber, dass jedenfalls zu Beginn – entgegen der Annahme der ESTV – keine Duldungsvollmacht vorlag (und wohl aufgrund fehlender Vertretungsbefugnis auch nicht vorliegen konnte): Es ist nämlich nicht erstellt, dass die ESTV der Beschwerdeführerin vorgängig mitgeteilt hätte, sie werde mit der Revisionsstelle Kontakt aufnehmen. Dabei handelt es sich um Ausführungen der ESTV, die in den Akten keine Stütze finden. Den Akten lässt sich nur entnehmen, dass die Revisionsstelle Mitteilungen für die Beschwerdeführerin an die ESTV machte, nachdem Letztere bereits mit der Revisionsstelle in Kontakt getreten war.

5.2

5.2.1 Die Beschwerdeführerin hat vorliegend die Rechnung, die von der ESTV an die Revisionsstelle geschickt worden war, bezahlt. Sie hat bei Bezahlung dieser Rechnung keinen ausdrücklichen Vorbehalt angebracht. Diese Konstellation wird im Zusammenhang mit Art. 12 Abs. 1 VStV nach dem zuvor Ausgeführten (E. 4.2) so behandelt, als hätte die ESTV einen Entscheid erlassen, der in Rechtskraft erwachsen ist. Auf den ersten Blick erscheint somit eine Rückvergütung der von der Beschwerdeführerin bezahlten Verrechnungssteuer nicht möglich. Diese macht jedoch geltend, die Bezahlung sei gerade nicht vorbehaltlos erfolgt, wobei unbestritten ist, dass sie erstmals am 21. Februar 2013 die materielle Begründetheit der Forderung ausdrücklich und schriftlich bestritt (vgl. Sachverhalt Bst. F). Darauf ist im Folgenden einzugehen.

5.2.2 Die Beschwerdeführerin leitet aus dem Umstand, dass sie die Verrechnungssteuerforderung unter Vorbehalt bzw. aufgrund von Irreführung und Druck seitens der ESTV bezahlt habe, das Recht auf deren Rückvergütung ab. Damit ist zunächst zu prüfen, ob sich erstellen lässt, dass die Beschwerdeführerin die Rechnung unter (konkludentem) Vorbehalt bezahlte. Liegt insoweit Beweislosigkeit vor, trägt sie die objektive Beweislast, da sie aus diesem Umstand das Recht ableitet, die Forderung bestreiten zu können (E. 2.1.2 f.). Es genügt nicht, dass sie erstmals am 21. Februar 2013 den Bestand der Forderung betritt, sondern es muss erstellt sein, dass der Vorbehalt für die ESTV erkennbar bereits bei Bezahlung der Rechnung am 14. Juni 2012 bestand. Ein blosser «Mentalvorbehalt» wäre nicht ausreichend.

Im Folgenden ist die Beweislage darzustellen, wie sie sich aus den Akten ergibt (E. 5.2.3), und darüber zu befinden, ob es für das Gericht als erstellt gilt, dass die Beschwerdeführerin die Zahlung unter Vorbehalt vornahm (E. 5.2.4) bzw. ob aufgrund von Irreführung (E. 5.2.5) und Druck (E. 5.2.6) seitens der ESTV eine Situation vorliegt, bei der dennoch auf das Gesuch der Beschwerdeführerin einzutreten und dieses materiell zu behandeln ist. Anschliessend wird auf die Beweisofferten der Beschwerdeführerin und der ESTV eingegangen (E. 5.2.7). Schliesslich ist ein weiteres Vorbringen der Beschwerdeführerin zu beurteilen (E. 5.2.8).

5.2.3 Die vorliegend relevanten Passagen aus den Eingaben der Parteien werden nachfolgend kurz in chronologischer Reihenfolge dargestellt.

5.2.3.1 In der Steuerrechnung vom 25. Mai 2012 (Sachverhalt Bst. C) steht auf S. 2 unten: «Es ist nicht auszuschliessen, dass obgenannter Sachverhalt auch strafrechtliche Folgen nach sich zieht. Wir werden zu gegebener Zeit entsprechend orientieren.»

5.2.3.2 Im Prüfbericht vom 29. Mai 2012 steht an zwei Stellen (S. 3 und S. 4): «Gemäss Telefon vom 24. Mai 2012 ist Hr. C._____, [Name der Revisionsstelle], mit unserer Beurteilung einverstanden. CHF [jeweiliger Betrag] werden als geldwerte Leistung in Rechnung gestellt.» Weiter wird in diesem Prüfbericht auf der letzten Seite unter dem Titel «Weiteres Vorgehen» festgehalten: «Nach Zahlungseingang der CHF 22‘284.45 (35 % von 63‘669.80) in Ordnung.»

5.2.3.3 In einer E-Mail vom 7. Februar 2013 an A._____ hält der Vertreter der Revisionsstelle der Beschwerdeführerin, C._____, fest, im Bericht der ESTV vom 29. Mai 2012 werde mehrfach auf ein Telefongespräch zwischen ihm und B._____ verwiesen und festgehalten, er, C._____, sei mit der Beurteilung der ESTV einverstanden (siehe zuvor E. 5.2.3.2). C._____ nahm dazu folgendermassen Stellung:

> «Grundsätzlich ist es nicht die Aufgabe der Revisionsstelle irgendwelche Beurteilungen für die Steuerrevision abzugeben, was in der Praxis auch nicht gemacht wird. Es ist ungewöhnlich, dass die Steuerrevisoren, ohne Sie vorher zu informieren, direkt und ohne Vorankündigung die Revisionsstelle anrufen, um irgendwelche steuerlichen Sachverhalte zu diskutieren.
>
> Aufgrund der oben erwähnten Tatsachen habe ich Herrn B._____ mitgeteilt, dass ich nicht befugt bin, irgendwelche Zugeständnisse zu machen, ohne vorher mit Ihnen gesprochen zu haben. Er hat mir an diesem Gespräch mit Beispielen erwähnt, dass er gewisse Positionen aufrechnen wird und, falls Sie nicht einverstanden sind, sicherlich mit Strafsteuerverfahren gerechnet werden müsse. Daraufhin habe ich ihm zugesichert, dass ich die Angelegenheit mit Ihnen besprechen werde. Was ich auch nach diesem ersten Telefongespräch gemacht habe. Nach Absprache mit Ihnen habe ich Herrn B._____ am 24. Mai angerufen und ihm mitgeteilt, dass Sie mit den Aufrechnungen einverstanden sind. Immer in der Annahme, dass die Angelegenheit in dieser Art und Weise ohne Strafsteuerverfahren erledigt werden kann.
>
> Abschliessend halte ich fest, dass weder ich (im Auftrag) noch Sie mit der Beurteilung einverstanden waren. Es ging lediglich [darum,] die Sache schnellst möglich ohne Strafsteuerverfahren abzuschliessen.»

5.2.3.4 Im Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 21. Februar 2013 (Sachverhalt Bst. F) wird auf S. 10 ausgeführt: «Es liegt keine vorbehaltlose Zahlung seitens der Gesellschaft vor. Die Zahlung erfolgte auf Grund der Zusicherung seitens Herrn B._____, dass im Fall der Begleichung der Verrechnungssteuer die Sache erledigt sei.»

5.2.3.5 In der Stellungnahme vom 30. September 2013 (Sachverhalt Bst. G) hält die Beschwerdeführerin in Ziff. 7 fest: «[…] Herr A._____ hat im Interesse der Verfahrensökonomie bereits die nicht geschuldete Verrechnungssteuer bezahlt. […].»

5.2.3.6 Im selben Schreiben hält die Beschwerdeführerin fest (Ziff. 3): «Sofern die Aussagen des Vertreters der Revisionsstelle der X._____ AG zutreffen (Option Bezahlen der in Aussicht gestellten Verrechnungssteuer oder Einleitung eines Strafverfahrens), so stellt sich gar die Frage, ob das

Verhalten von Herrn B._____ eventuell strafrechtlich relevant sein könnte.»

5.2.3.7 In der Einsprache vom 12. August 2014 gegen den Strafbescheid der ESTV vom 30. Juli 2014 (Sachverhalt Bst. H) hält die Beschwerdeführerin auf S. 5 (Ziff. 7) fest: «Gemäss dem Vertreter der Revisionsstelle, Herrn C._____, hat Herr B._____ ihn telefonisch kontaktiert und ihn, resp. Herrn A._____, vor die Wahl zwischen Bezahlung der verlangten Verrechnungssteuer oder Einleitung eines Strafverfahrens gestellt. Herr A._____ hat die Bezahlung der ungerechtfertigten Verrechnungssteuerforderung einzig deshalb veranlasst, um damit Weiterungen durch ein Strafverfahren zu vermeiden.» Auf S. 6 (Ziff. 11) steht: «Herr A._____ (und Herr C._____) wurden durch Herrn B._____ irregeführt, es liegt somit keine vorbehaltlose Zahlung vor.»

5.2.3.8 In der Eingabe vom 20. Oktober 2014 an den Chef der HV DVS betreffend einen Entscheid über ein Ausstandsbegehren führte die Beschwerdeführerin in Ziff. 2.3.4 aus, sie habe nicht vorbehaltlos, sondern unter Druck bezahlt.

5.2.3.9 In der Einsprache vom 13. Februar 2015 (Sachverhalt Bst. L) hält die Beschwerdeführerin in Rz. 5 fest, «dass die Bezahlung der Verrechnungssteuer einzig wegen der Irreführung durch den Vertreter der ESTV, Herrn B._____, erfolgte. Herr A._____ liess sich in den Irrtum versetzen, mit der Bezahlung Weiterungen (durch ein Strafverfahren) vermeiden zu können. Wie unter diesen Umständen behauptet werden kann, es sei eine vorbehaltlose Zahlung erfolgt, ist unerfindlich.»

5.2.3.10 In der Beschwerde vom 6. Oktober 2015 (Sachverhalt Bst. N) wiederholt die Beschwerdeführerin diese Vorbringen. Weiter schreibt sie: «Nur nebenbei sei bemerkt, dass Herr A._____ die Zahlung der Steuer [kurz] vor dem Tod seiner Ehefrau und zugleich wichtigen Mitarbeiterin der Gesellschaft (verantwortlich für die ganze Administration) veranlasste. Herr A._____ hatte unter den gegebenen Umständen allen Grund, weitere schwere psychische Belastungen, wie sie ein Strafverfahren mit sich bringt (vgl. z.B. die gut vierstündige Einvernahme durch Vertreter der ASU) zu vermeiden, dies auch zum Preis, ungerechtfertigte Verrechnungssteuerforderungen begleichen zu müssen.»

5.2.4 All diesen Unterlagen lässt sich nicht entnehmen, dass die Zahlung der Verrechnungssteuer unter Vorbehalt erfolgte. Weder wurde direkt mit

der Zahlung ein Vorbehalt angebracht noch erhielt die ESTV ein entsprechendes separates Schreiben. Dass es keinen aktenkundigen, schriftlichen Vorbehalt gibt, ist auch nicht bestritten.

Auch kann den Akten nicht entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin die ESTV mündlich oder konkludent auf einen Vorbehalt hingewiesen hätte. Mit A._____ habe B._____ gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin ohnehin kaum gesprochen. Auch aus der E-Mail von C._____ an A._____ (E. 5.2.3.3) ergibt sich kein explizit geäusserter Vorbehalt. Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass C._____ gegenüber B._____ anmerkte, dass die Beschwerdeführerin mit der Beurteilung nicht einverstanden war, so geht doch aus der E-Mail auch hervor, dass die Beschwerdeführerin die Rechnung bezahlen wollte, um die Sache abschliessen zu können. Aus welchem Grund sie die Rechnung bezahlen wollte, ist hier (zu den Argumenten «Irreführung» und «Druck» siehe unten E. 5.2.5 und 5.2.6) irrelevant. Von Bedeutung ist einzig der Umstand, dass die Beschwerdeführerin sie bezahlen wollte, sie bezahlte und eben keinen Vorbehalt anbrachte.

Im Übrigen handelt es sich bei den Vorbringen der Beschwerdeführerin um Behauptungen derselben in deren Eingaben an die ESTV und das Bundesverwaltungsgericht.

In der Eingabe vom 21. Februar 2013 an die HA DVS sowie die ASU erklärt der Anwalt (hier als Vertreter von A._____) im Übrigen selbst, die Beschwerdeführerin habe die geforderte Verrechnungssteuer anstandslos bezahlt (S. 10). Er erwähnt zwar auch, dass die Forderung objektiv betrachtet ungerechtfertigt, jedenfalls weit überhöht gewesen sei. Das ändert aber nichts daran, dass die Zahlung anstandslos und eben auch vorbehaltlos erfolgte. Daran vermag nichts zu ändern, dass der Vertreter in der Eingabe weiter festhält, es liege keine vorbehaltlose Zahlung seitens der Gesellschaft vor und die Zahlung sei nur auf Grund der Zusicherung von B._____ erfolgt, dass im Fall der Begleichung der Verrechnungssteuer die Sache erledigt sei (E. 5.2.3.4). Wie erwähnt, findet sich ein solcher Vorbehalt in den Akten nicht.

In der gerade erwähnten Eingabe vom 21. Februar 2013 wird erstmals von einem Vorbehalt gesprochen. Wie erwähnt (E. 5.2.2) genügt dies nicht. Ein Vorbehalt, der zeitlich nach Bezahlung der Rechnung angebracht wird, erfolgt zu spät.

Aus den Akten ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin die Rechnung der ESTV vorbehaltlos bezahlt hat.

Damit liegt ein «rechtskräftiger Entscheid» im Sinn von Art. 12 Abs. 1 VStV vor. Da die Beschwerdeführerin geltend macht, die Zahlung sei nur aufgrund von Irreführung durch die bzw. Druck der ESTV erfolgt, ist im Folgenden zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin einem Willensmangel unterlag, als sie auf den Vorbehalt verzichtete.

5.2.5 Zunächst ist auf den Vorwurf der Irreführung von Seiten der ESTV einzugehen und anschliessend (E. 5.2.6) auf den Vorwurf, die Beschwerdeführerin sei unter Druck gesetzt worden. Sie macht nämlich geltend, sie habe die Rechnung nur bezahlt, um Weiterungen des Verfahrens und insbesondere die Einleitung eines Strafverfahrens zu verhindern, bzw. weil ihr bei Nichtbezahlen ein Strafverfahren in Ausblick gestellt worden sei.

5.2.5.1 Vorab ist festzuhalten, dass es sich bei der allfällig erteilten Auskunft, bei Bezahlung der Rechnung werde auf die Einleitung eines Strafverfahrens verzichtet, um eine behördliche Zusicherung handeln würde (E. 2.2.3). Sie ist daher unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes sowie dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens zu prüfen (E. 2.2.2 und 2.2.4).

5.2.5.2 Die ESTV erklärt, auf der Rechnung vom 25. Mai 2012 (E. 5.2.3.1) sei der Hinweis auf ein mögliches Strafverfahren festgehalten worden. Die Beschwerdeführerin könne nicht geltend machen, ihr sei mitgeteilt worden, dass auf die Einleitung eines Strafverfahrens verzichtet werde, falls sie die Forderung bezahle, wenn gleichzeitig schriftliche Dokumente das Gegenteil besagten. Die Beschwerdeführerin hingegen erklärt, die zeitnahe mündliche Zusicherung habe zu gelten und nicht der schriftliche Hinweis.

Grundsätzlich gilt eine mündliche Zusicherung ebenso wie eine schriftliche. Allerdings ist es bei Mündlichkeit oft schwieriger, das Vorliegen einer Tatsache zu beweisen, als bei Schriftlichkeit. Aus den vorliegenden schriftlichen Dokumenten ergibt sich nicht, dass die ESTV der Beschwerdeführerin eine Zusage in dem Sinn gemacht hätte, dass auf die Einleitung eines Strafverfahrens verzichtet würde, wenn sie die Rechnung bezahle. Zwar findet sich im Prüfbericht (E. 5.2.3.2) der Hinweis «Nach Zahlungseingang […] in Ordnung», doch lässt sich dieser Passage nicht klar entnehmen, dass kein Strafverfahren eingeleitet werden sollte. Wie die ESTV zu Recht vorbringt, ist wahrscheinlicher, dass damit gemeint war, dass dann die Kontrolle abgeschlossen sei.

Selbst wenn – entgegen der Auffassung der ESTV, die erklärt, die Aussage von B._____ sei nur verwaltungsrechtlich gemeint gewesen – davon ausgegangen würde, dass der Kontrolleur tatsächlich meinte, ein Strafverfahren erübrige sich, wenn die Rechnung bezahlt würde, wäre er zu einer entsprechenden Auskunft nicht berechtigt gewesen. Er ist nach Art. 19 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, 313.0) verpflichtet, eine Widerhandlung, die er in seiner dienstlichen Tätigkeit wahrgenommen oder von der er Kenntnis erhalten hat, der beteiligten Verwaltung anzuzeigen. Zwar ist der Beschwerdeführerin Recht zu geben, dass ein Dossier «den Weg nicht von selbst zur ASU [findet]», sondern dieser überwiesen wird, doch besteht eben eine solche Überweisungspflicht, womit wieder ein gewisser Automatismus gegeben ist. Dabei ist hier nicht zu beurteilen, ob im vorliegenden Fall tatsächlich eine Widerhandlung vorliegt. Es genügt, wenn der Beamte davon ausgeht, es könnte eine entsprechende Widerhandlung vorliegen. Die Untersuchung und die Beantwortung der Frage, ob eine solche tatsächlich erfolgt ist, ist den zuständigen Behörden zu überlassen (Art. 20 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 VStrR). Insofern – falls davon ausgegangen wird, dass sich der Satz «Nach Zahlungseingang […] in Ordnung» auf ein mögliches Strafverfahren bezieht – hätte B._____ also höchstens seine persönliche Meinung wiedergeben, jedoch keine Zusicherung machen können.

Auch aus der E-Mail von C._____ an A._____ (E. 5.2.3.3) ergibt sich im Übrigen nur, dass B._____ gemeint habe, wenn die Beschwerdeführerin mit der Beurteilung durch die ESTV nicht einverstanden sei, müsse sicherlich mit einem Steuerstrafverfahren gerechnet werden (darauf wird in E. 5.2.6 zurückzukommen sein). Der Umkehrschluss, bei Einverständnis werde es kein Strafverfahren geben, lässt sich daraus aber nicht ziehen. Auch hier lässt sich demnach keine Zusicherung seitens der ESTV erkennen.

Aus den weiteren Formulierungen in dieser E-Mail ergibt sich einerseits nicht, ob die Vorbehalte tatsächlich auch gegenüber B._____ explizit geäussert wurden oder ob es sich bloss um Erklärungen von C._____ gegenüber A._____ handelt. Andererseits wäre – wenn C._____ die Auffassung der Beschwerdeführerin gegenüber B._____ vertreten hat – dadurch noch kein Vertrauenstatbestand erfüllt.

5.2.5.3 Unter dem Aspekt des Verbots widersprüchlichen Verhaltens ergibt sich nichts anderes: Auch hier lässt sich den Akten nicht entnehmen, dass sich die Verwaltung klar auf den Standpunkt gestellt hätte, kein Strafverfahren einzuleiten, wenn die Rechnung bezahlt würde. Im Gegenteil wurde auf der Rechnung (E. 5.2.3.1) klar darauf hingewiesen, dass die Einleitung eines solchen Verfahrens möglich ist. Damit mangelt es bereits an einem durch die Verwaltung in dieser Sache eingenommenen Standpunkt.

5.2.5.4 Sofern also überhaupt angenommen wird, dass eine Zusicherung durch B._____ erfolgte, im Fall der Bezahlung der Rechnung kein Strafverfahren einzuleiten, könnte der gute Glaube der Beschwerdeführerin in die Richtigkeit dieser – nicht erstellten – Aussagen ohnehin nicht geschützt werden. Eine eigentliche Irreführung scheitert schon daran, dass die ESTV die Beschwerdeführerin schriftlich auf die Möglichkeit eines Strafverfahrens hingewiesen hat und diese daher anders lautende, mündliche Zusicherungen hätte kritisch prüfen müssen.

5.2.6 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, sie habe die Rechnung nur bezahlt, weil sie Weiterungen des Verfahrens und insbesondere ein Strafverfahren habe vermeiden wollen. Sie sei von der ESTV unter Druck gesetzt worden (insb. E. 5.2.3.6 ff.).

C._____ führt in seiner E-Mail vom 7. Februar 2013 dazu aus, B._____ habe ihm mitgeteilt, er, B._____, werde gewisse Positionen aufrechnen und es müsse mit einem Steuerstrafverfahren gerechnet werden, wenn die Beschwerdeführerin nicht einverstanden sei (E. 5.2.3.3). Die Beschwerdeführerin versteht diese Aussage von C._____ so, dass die Optionen «Bezahlen der in Aussicht gestellten Verrechnungssteuer» oder «Einleitung eines Strafverfahrens» gelautet hätten (insb. E. 5.2.3.7).

Weitere Anhaltspunkte dafür, dass von Seiten der ESTV ungebührlicher Druck ausgeübt worden wäre, finden sich in den Akten keine.

In der Tat liesse sich, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, fragen, ob ein strafrechtlich relevantes Verhalten, nämlich Nötigung, seitens des Mitarbeiters der ESTV vorliege, wenn der Beschwerdeführerin für den Fall, dass die Rechnung nicht bezahlt werde, mit der Einleitung eines Strafverfahrens gedroht wurde. Da sich den Akten solches jedoch nicht entnehmen lässt, ist darauf vorliegend nicht weiter – auch nicht vorfrageweise, da das Bundesverwaltungsgericht ohnehin für die Beantwortung dieser Frage nicht zu-

ständig wäre – einzugehen. Der Beschwerdeführerin musste nämlich bekannt sein, dass mit einem Strafverfahren zu rechnen sei, nachdem dies im Schreiben zur Rechnung – erst noch nach dem fraglichen Telefongespräch – festgehalten worden war (E. 5.2.3.1). Demnach musste sie auf jeden Fall – auch im Fall der Bezahlung der Rechnung – mit einem Strafverfahren rechnen. Falls B._____ tatsächlich, wie in der E-Mail von C._____ erwähnt, gemeint hat, wenn die Beschwerdeführerin mit der Beurteilung durch die ESTV nicht einverstanden sei, müsse sicherlich mit einem Steuerstrafverfahren gerechnet werden, hat er damit lediglich kundgetan, dass in diesem Fall sicher ein solches Verfahren eingeleitet werde. Über den Fall, was passiere, wenn die Steuer bezahlt werde, hätte er sich diesfalls jedoch nicht geäussert.

Es ist festzuhalten, dass sich auch der Vorwurf, seitens der ESTV sei Druck auf die Beschwerdeführerin ausgeübt worden, nicht erhärten lässt; was auch immer im vorliegenden Verfahren daraus überhaupt abgeleitet werden könnte.

Schliesslich ist zumindest fraglich, ob die Bezahlung einer Rechnung unter Vorbehalt der Nichteinleitung eines Strafverfahrens – denn darauf läuft die Argumentation der Beschwerdeführerin, sie habe die Rechnung nur darum ohne (expliziten) Vorbehalt bezahlt, um Weiterungen des Verfahrens zu vermeiden, hinaus – zulässig wäre. Der Vorbehalt hat sich in aller Regel auf Bestand und/oder Höhe der Forderung zu beziehen, nicht auf diesbezüglich sachfremde Kriterien. Wie gesehen (E. 5.2.5.2), besteht bei Verdacht auf Straftaten eine Anzeigepflicht für Behördenmitglieder – auch wenn diesen im Einzelfall ein Ermessensspielraum zustehen mag – die keinen Raum für solche «Vereinbarungen» lässt.

5.2.7 Die Beschwerdeführerin beantragt, C._____ als Zeugen zum Telefongespräch vom 24. Mai 2012 einzuvernehmen. Die ESTV verlangt die Abweisung dieses Antrags. Wenn überhaupt, sei C._____ als Auskunftsperson zu vernehmen und im Sinn von Gegenrecht sei von Seiten der ESTV B._____, der das Gespräch mit C._____ geführt hatte, einzuvernehmen.

5.2.7.1 Die Beweisofferten sind in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen und zwar aus folgenden Gründen:

5.2.7.2 Das Telefongespräch fand vor mehr als vier Jahren statt. Es ist fraglich, ob sich die Beteiligten noch an die genaue Wortwahl des Gesprächs erinnern. Genau diese wäre aber entscheidend. Bezüglich B._____ schreibt die ESTV selbst in ihrer Vernehmlassung auf S. 6: « soweit er sich noch an die vor mehr als 3 Jahren erfolgte Buchprüfung erinnert». Wenn selbst die Erinnerung an die Kontrolle – verständlicherweise – als nicht mehr vollständig erscheint, muss dies umso mehr für ein, wohl weniger einprägsames, Telefongespräch gelten.

5.2.7.3 Selbst wenn C._____ bestätigen würde, dass er damals von B._____ unter Druck gesetzt worden sei und dieser ihm bzw. der Beschwerdeführerin mit der Einleitung eines Strafverfahrens gedroht hätte, würde dies nichts an der zuvor genannten Einschätzung ändern, dass nämlich die Beschwerdeführerin aufgrund der Rechnung vom 25. Mai 2012 so oder anders mit der Einleitung eines solchen Verfahrens rechnen musste. Zudem ist die E-Mail von C._____ vom 7. Februar 2013 betreffend das in Aussicht Stellen des Strafverfahrens recht vage formuliert (so scheint er einige Vorbehalte zwar gehabt, aber gegenüber B._____ nicht formuliert zu haben; vgl. E. 5.2.3.3), was den Schluss zulässt, dass er sich entweder schon zu diesem Zeitpunkt nicht mehr ganz sicher war, was genau besprochen worden war, oder dass er seine eigenen damaligen Ausführungen gegenüber A._____ in ein besseres Licht stellen wollte. Seiner allfälligen (für die Beschwerdeführerin günstige) Aussage, dass B._____ für den Fall der Nichtbezahlung der Rechnung mit einem Strafverfahren gedroht, für den Fall der Bezahlung aber Verzicht auf ein solches Verfahren in Aussicht gestellt habe, würde daher die Glaubhaftigkeit abzusprechen sein, weil schwer vorstellbar ist, dass er sich heute genauer an den Gesprächsinhalt erinnern würde als beim Verfassen der E-Mail.

5.2.8 Damit bleibt, auf ein weiteres Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, nachdem die übrigen durch das Vorstehende implizit oder explizit behandelt worden sind.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Zahlung der Rechnung sei nur [kurz] vor dem Tod der Ehefrau des einzigen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin erfolgt. Dieser habe allen Grund gehabt, weitere schwere psychische Belastungen, wie sie ein Strafverfahren mit sich bringe, zu vermeiden.

Grundsätzlich ist fraglich, ob einer Aktiengesellschaft, die von den hinter ihr stehenden Personen unabhängig zu sein hat, Belastungen dieser Personen objektiverweise angerechnet werden können, wie tragisch ein Todesfall für die betroffenen Angehörigen selbstverständlich auch ist, was das Gericht nicht verkennt. Davon unabhängig kann hier festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall ein sehr langer Zeitraum zwischen der Bezahlung der Rechnung am 14. Juni 2012 und der Geltendmachung des Vorbehalts bzw. der Zahlung nur aufgrund von Irreführung bzw. Druck (am 21. Februar 2013) liegt. Eine so lange andauernde Belastung, die eine frühere Geltendmachung dieser Punkte verunmöglicht hätte, ist nicht belegt.

5.2.9 Schliesslich kann festgehalten werden, dass kein Revisionsgrund gemäss Art. 66 VwVG geltend gemacht wird und ein solcher sich auch nicht aus den Akten ergibt. Das zuvor Ausgeführte würde auch hier gelten.

5.3 Insgesamt ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin bei Bezahlung der Rechnung der ESTV keinen Vorbehalt angebracht hat. Ihre Vorwürfe, sie sei irregeführt bzw. unter Druck gesetzt worden, lassen sich nicht erhärten, wobei sie die Folgen dieser Beweislosigkeit trägt. Damit bleibt es dabei, dass die Bezahlung der Rechnung, welche aufgrund einer Kontrolle durch die ESTV ausgestellt wurde, als vorbehaltlos erfolgt zu gelten hat. Diese Zahlung ist einem rechtskräftigen Entscheid gleichgestellt. Die ESTV ist zu Recht nicht auf den Antrag der Beschwerdeführerin, eine materielle Verfügung betreffend die Verrechnungssteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu erlassen, eingetreten.

6.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3‘000.-- festzusetzen (Art. 2 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	Susanne Raas

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 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: