



---

Abteilung I  
A-2853/2008  
{T 0/2}

## Urteil vom 11. März 2010

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,  
Richter Thomas Stadelmann,  
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart Meier.

---

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_, ...  
vertreten durch ...  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer;  
Überwälzung (Art. 14 VStG); Parteistellung des  
Leistungsempfängers.

**Sachverhalt:****A.**

Die Y. AG kaufte im August 2004 von X. 200 Aktien der Y. AG zum Preis von Fr. ....-- pro Aktie zurück (Kaufpreis total Fr. ....--). Diesen Kauf qualifizierte die Y. AG in der Folge als der Verrechnungssteuer unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung, weil der Preis für die von X. gekauften Aktien über deren eigentlichen Wert (von Fr. ....--) hinausgegangen sei. Sie deklarierte deswegen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine geldwerte Leistung im Umfang des ihrer Ansicht nach übersetzten Teils des Kaufpreises von Fr. ....-- und überwies der ESTV die darauf entfallende Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. ....-. Gleichzeitig stellte sie die Verrechnungssteuer X. in Rechnung. Dieser leistete die entsprechende Zahlung jedoch nicht.

Am 22. Mai 2006 gelangte die Y. AG an die ESTV und beantragte sinngemäss, es sei zu verfügen, dass beim Aktienrückkauf ein Betrag von Fr. ....-- eine steuerpflichtige Leistung dargestellt und sie den Steuerbetrag von Fr. ....-- der ESTV zu entrichten gehabt habe, und X. verpflichtet sei, ihr den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. ....-- nebst 5% Zins zu bezahlen. Begründet wurde dies damit, dass die Y. AG die Steuern der ESTV abgeliefert und sie vom Steuerträger zurückgefordert habe. Dieser habe jedoch die Bezahlung verweigert, indem er insbesondere einen überhöhten Kaufpreis bestritten habe. Die Y. AG müsse deswegen von der ESTV den Erlass der notwendigen Verfügungen verlangen, damit sie die Regressforderung gegenüber dem Steuerträger durchsetzen könne.

**B.**

Nach verschiedenen Korrespondenzen mit der Y. AG erliess die ESTV am 29. Juni 2007 einen an X. gerichteten Entscheid mit dem Dispositiv des Inhalts, X. habe der Y. AG den Betrag von Fr. ....-- zu bezahlen. Eine Kopie des Entscheides ging an die Y. AG. Die ESTV erläuterte, der Kaufpreis im Umfang von Fr. ....-- stelle eine steuerbare, geldwerte Leistung dar. Die von der Y. AG vorgenommene Deklaration und Ablieferung der Verrechnungssteuer sei zu Recht erfolgt. Deswegen habe X. der Y. AG den Betrag von Fr. ....-- zu bezahlen. Dagegen erhob X. am 28. August 2007 Einsprache mit den Rechtsbegehren, der Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der fragliche Verkauf der Aktien an die Y. AG nicht verrechnungssteuerpflichtig sei und X. der Y. AG den Betrag von Fr. ....-- zufolge Überwälzung der Ver-

rechnungssteuer demnach nicht schulde. Begründet wurde dies damit, dass der Kaufpreis nicht übersetzt gewesen sei, sondern vielmehr begründet oder zumindest vertretbar, und somit keine steuerbare Leistung vorgelegen habe. Folglich bestehe auch keine Überwälzungspflicht.

### **C.**

Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2008 erkannte die ESTV – gemäss Dispositiv – auf Gutheissung der Einsprache. In der Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes dargelegt: Eine allfällige Auseinandersetzung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Überwälzungsschuldner gehöre an sich vor den Zivilrichter. Zur Begründung seiner Forderung habe der Steuerpflichtige aber Anspruch auf einen Entscheid der ESTV. Die ESTV sei gehalten, darüber zu befinden, ob die Verrechnungssteuer geschuldet sei und sich daraus folglich eine Überwälzungspflicht ergebe. Als Adressat komme aber einzig die steuerpflichtige Person und nicht der Überwälzungsschuldner in Frage. Der Entscheid der ESTV vom 29. Juni 2007 hätte demzufolge nicht zu Handen von X. ergehen sollen. Weiter habe die ESTV in einem solchen Entscheid (an den Steuerpflichtigen) nur festzustellen, ob der Steuerpflichtige sich richtigerweise auf eine Verrechnungssteuerpflicht berufe und ob die beklagte Person als Leistungsempfänger zu qualifizieren sei mit der Folge, dass die Steuer auf sie überwält werden müsse. Damit hätte der Entscheid nicht auf eine Verpflichtung von X., den Betrag von Fr. ....-- an die Y. AG zu bezahlen, lauten sollen. Schliesslich hielt es die ESTV im Licht der Verfahrensökonomie und von Treu und Glauben für angebracht, ausnahmsweise auf die Frage des Bestandes der Verrechnungssteuer einzugehen. Dabei kam sie aus näher erläuterten Gründen zum Schluss, es sei im Umfang von Fr. ....-- richtig gewesen, dass die Y. AG die Verrechnungssteuer deklariert und entrichtet habe und diese sei auf X. zu überwält. Als Letztes hielt die ESTV fest, dass Parteikosten auf Stufe des Einspracheverfahrens nicht vorgesehen seien. Dem Einsprecher sei damit keine Parteientschädigung zu vergüten.

### **D.**

Gleichentags erliess die ESTV einen Entscheid gegenüber der Y. AG und erkannte, diese habe der ESTV im Umfang von Fr. ....-- zu Recht eine Verrechnungssteuer entrichtet und sei verpflichtet, diese Steuer auf den Leistungsempfänger zu überwält (Ziff. 1 Dispositiv); als

Empfänger der unter Ziff. 1 genannten Verrechnungssteuer sei X. zu bezeichnen (Ziff. 2). Soweit aus den Akten ersichtlich, wurde dieser Entscheid X. nicht eröffnet und auch sonst nicht zur Kenntnis gebracht.

#### **E.**

Mit Beschwerde vom 2. Mai 2008 beantragte X. (Beschwerdeführer) hauptsächlich was folgt: Der Einspracheentscheid sei aufzuheben; es sei festzustellen, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf von 200 Namenaktien von ihm an die Y. AG keine Überwälzungsforderung zu seinen Lasten bestehe; ihm sei für das Einspracheverfahren eine Parteientschädigung von Fr. ... zuzusprechen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Beschwerdelegitimation wird insbesondere ausgeführt, nachdem die Einsprache zwar gutgeheissen, die Überwälzungsforderung gegen den Beschwerdeführer in Höhe von Fr. ....-- in den Erwägungen aber bestätigt worden sei, habe er ein rechtlich geschütztes Interesse an der Anfechtung des Entscheids. Blicke der Beschwerdeführer untätig, wäre es für die Y. AG eine reine Formsache, den fraglichen Betrag beim Zivilrichter einzufordern. Sodann begründet der Beschwerdeführer seine Ansicht, wonach es sich beim Verkauf der Aktien um keinen verrechnungssteuerpflichtigen Tatbestand gehandelt habe und damit auch keine Überwälzungspflicht auf ihn bestehe. An der Feststellung dieser Tatsache habe der Beschwerdeführer ein Interesse. Betreffend die beantragte Zusprechung von Fr. ... als Parteientschädigung für das Einspracheverfahren wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer aufgrund eines von der ESTV eingestanden klaren Verfahrensfehlers in das Einspracheverfahren gezwungen worden sei und es stossend sei und Treu und Glauben verletze, wenn er hierfür keine Entschädigung erhalte.

#### **F.**

Mit Vernehmlassung vom 9. Juni 2008 beantragte die ESTV, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, eventualiter sei sie abzuweisen. Den Antrag auf Nichteintreten begründete sie damit, dass die Einsprache vollumfänglich gutgeheissen worden sei, womit der Beschwerdeführer nicht mehr beschwert sei. Zum gleichen Ergebnis führe der Umstand, dass nur das Dispositiv, nicht aber die Begründung eines Entscheids in Rechtskraft erwachse. Im Übrigen wurde an den Ausführungen im Einspracheentscheid festgehalten. Insbesondere sei es in der Zuständigkeit des Zivilrichters, im Konflikt über die Verhältnisse zwischen der Y. AG und dem Beschwerdeführer zu entscheiden. Praxisgemäss sei die ESTV aber bereit, zu Handen der steuerpflichtigen Gesellschaft

einen Feststellungsentscheid zu erlassen. Diesbezüglich erwähnte die ESTV, dass ein solcher am 31. März 2008 an die Y. AG ergangen sei. Im Übrigen werde in der Beschwerde fast ausschliesslich die Frage der Steuerbarkeit der fraglichen Aktienverkäufe behandelt, was nicht Thema des Beschwerdeverfahrens sei. Auch habe die ESTV im Einspracheentscheid deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sie die Verrechnungssteuerpflicht der Y. nicht zum Gegenstand des Einspracheverfahrens mache. Bei Ziff. II/3 des Einspracheentscheids habe es sich nur um ergänzende Ausführungen, also um ein obiter dictum gehandelt.

#### **G.**

Mit Zwischenverfügung vom 26. Juni 2008 wurde dem Gesuch des Beschwerdeführers vom 13. Juni 2008 um Akteneinsicht nicht stattgegeben.

#### **H.**

In der Replik vom 30. September 2008 entgegnete der Beschwerdeführer dem Antrag der ESTV, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, er habe ein rechtlich geschütztes Interesse an der Feststellung, dass er gegenüber der Y. AG keine Überwälzungsschuld habe. Er verwies dabei unter anderem darauf, dass sich Begründung und Dispositiv des Einspracheentscheids widersprüchen. Gemäss Dispositiv werde die Einsprache und damit alle Rechtsbegehren vollumfänglich gutgeheissen. Aus den Erwägungen ergebe sich aber, dass dies nicht zutreffe. Der Widerspruch zwischen Begründung und Dispositiv und die damit gestiftete Verwirrung rechtfertigten die Beschwerde. Die ESTV habe das Thema der Verrechnungssteuerpflicht nicht vom Einspracheverfahren ausgeschlossen, sondern sei darauf vielmehr gerade eingegangen.

#### **I.**

In ihrer Duplik vom 22. Oktober 2008 erläuterte die ESTV, dass ursprünglich für den Einspracheentscheid ein anderes Dispositiv geplant gewesen sei. Es hätte erkannt werden sollen, die Einsprache werde insoweit gutgeheissen, als der Entscheid sich fälschlich an den Beschwerdeführer richtete und als dieser verpflichtet worden sei, Fr. ....-- an die Y. AG zu bezahlen. Weiter hätte festgestellt werden sollen, die ESTV sei nicht zuständig, über die Umsetzung der Überwälzungspflicht zu befinden, Anstände zwischen überwälzungspflichtiger Gesellschaft und Leistungsempfänger seien vor dem Zivilrichter

auszutragen, und die ESTV habe auf Begehren des Steuerpflichtigen durch Feststellungsentscheid zu seinen Händen den Bestand oder Nichtbestand der Verrechnungssteuerpflicht sowie die Qualität der Leistungsempfängerin als Leistungsbegünstigte im Sinn des Verrechnungssteuerrechts zu bestätigen. Das tatsächlich versandte Dispositiv erweise sich schon deshalb als misslungen, weil es eine Ziff. 1 enthalte, ohne dass eine Ziff. 2 folge. Ansonsten hielt die ESTV an ihrem bisherigen Standpunkt fest und machte dazu ergänzende Begründungen.

#### **J.**

Am 24. November 2008 gelangte der Vertreter der Y. AG an das Bundesverwaltungsgericht mit der Bitte, über den Stand des Verfahrens orientiert zu werden und eine Kopie des Entscheides zu erhalten. Der Instruktionsrichter antwortet ihm darauf, dass er darüber informiert werden würde, sobald ein Entscheid ergangen sei. Jedoch sei eine Eröffnung des Entscheids an ihn mangels Parteistellung der Y. AG im vorliegenden Verfahren nicht möglich.

#### **K.**

Am 25. März 2009 reichte der Vertreter des Beschwerdeführers seine Kostennote ein.

#### **L.**

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

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Einspracheentscheide der ESTV unterliegen gestützt auf Art. 31 und 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses ist zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. 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).

#### **1.2**

**1.2.1** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheides war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich also höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 1.4.1 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7).

Sämtliche Begehren und Eventualbegehren müssen in der Beschwerde gestellt werden und erst in der Replik beantragte Varianten sind unzulässig und ist darauf nicht einzutreten (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.215).

**1.2.2** Vorliegend verpflichtete die ESTV mit dem an den Beschwerdeführer gerichteten Erstentscheid vom 29. Juni 2007 diesen zur Bezahlung von Fr. ....-- an die Y. AG (vgl. oben Bst. B). Die dagegen gerichtete Einsprache wurde – jedenfalls gemäss Dispositiv – gutgeheissen. In den Erwägungen des Einspracheentscheids wurde festgestellt, der Erstentscheid hätte nicht an den Beschwerdeführer gerichtet werden dürfen, sondern Adressat hätte vielmehr (nur) die Y. AG sein dürfen. Entsprechend erliess die ESTV gleichzeitig mit dem Einspracheentscheid einen Entscheid gegenüber der Y. AG (vgl. act. 19) mit den Feststellungen, diese habe die fragliche Verrechnungssteuer zu Recht entrichtet und sei verpflichtet, diese Steuer auf den Leistungsempfänger, nämlich den namentlich genannten Beschwerdeführer, zu überwälzen (vgl. oben Bst. D). Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids war einzig die – von der ESTV verneinte – Frage, ob der Beschwerdeführer Partei sei und auch das vorliegende Urteil hat sich folglich darauf zu beschränken (E. 1.2.1).

Nicht Gegenstand des Einspracheentscheids und damit ebensowenig des vorliegenden Verfahrens sind hingegen die materiellen Fragen der Verrechnungssteuerpflicht des Rückkaufs der Aktien und der Überwälzungspflicht. Die ESTV hat dazu zwar Ausführungen gemacht, dies aber nur im Sinn von "ergänzenden Ausführungen". Materielle Fragen

konnten auch gar nicht Gegenstand des Einspracheentscheids darstellen, nachdem die ESTV dem Beschwerdeführer zuvor die Parteistellung abgesprochen hat. Damit haben sich diese Erwägungen materieller Art auch zu Recht nicht im Dispositiv niedergeschlagen, in welchem einzig die Einsprache "gutgeheissen" wurde. Die Steuerbarkeit der Leistung und die Überwälzungspflicht sind vorliegend demnach nicht Streitgegenstand. Damit kann auf den Antrag des Beschwerdeführers (Antrag 2), es sei festzustellen, dass die Überwälzungsforderung nicht bestehe (vgl. oben Bst. E), nicht eingetreten werden und auf die Ausführungen materieller Art in der Beschwerde ist nicht einzugehen.

Fehl geht die Argumentation des Beschwerdeführers, dass es für die Y. AG gestützt auf den Einspracheentscheid eine reine Formsache wäre, den fraglichen Betrag beim Zivilrichter einzufordern, weil dieser an die Feststellung der ESTV betreffend Bestand der Überwälzungsforderung gebunden wäre. Dies trifft nicht zu, weil die ESTV wie erläutert im Einspracheentscheid gerade nicht verbindlich über die materiellen Punkte entschieden hat und aufgrund der "Guttheissung" im Einspracheentscheid der Erstentscheid, in dem noch über den Bestand der Regressforderung entschieden worden war, aufgehoben wurde.

**1.2.3** Eingetreten werden kann hingegen auf den Antrag, es sei für das Einspracheverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen. Diesen Antrag hat der Beschwerdeführer schon vor der ESTV gestellt und die ESTV hat ihn in den Erwägungen abschlägig beantwortet. Die Parteientschädigung war, auch wenn dieser Punkt – zu Unrecht – nicht im Dispositiv Eingang gefunden hat, Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens und aufgrund des Begehrens des Beschwerdeführers auch Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens.

**1.2.4** In der Replik passt der Beschwerdeführer seine Rechtsbegehren insofern an, als nicht mehr die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt (wie noch gemäss Antrag 1 der Beschwerde), sondern beantragt wird, es sei "in Abänderung des Einspracheentscheids" das bereits erwähnte Feststellungsbegehren (Antrag 2 der Beschwerde) gutzuheissen. Eine Anpassung der Rechtsbegehren ist jedoch im Rahmen der Replik nicht mehr möglich (oben E. 1.2.1).

### **1.3**

**1.3.1** Zur Beschwerde legitimiert ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung oder Änderung hat (Bst. c). Das Bundesverwaltungsgericht wendet bei der Prüfung der Beschwerdelegitimation das Recht von Amtes wegen an und ist dabei nicht an die Vorbringen der Parteien gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Der Verfügungsadressat, der am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, ist beschwerdelegitimiert, wenn er mit seinen Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar, Zürich 2009 [im Folgenden Praxiskommentar], N. 22 zu Art. 48; BGE 133 II 181 E. 3.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 274; vgl. auch Urteil des BVGer A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 1.3).

**1.3.2** Der Beschwerdeführer hat als Verfügungsadressat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Weiter ist das von Art. 48 VwVG verlangte Rechtsschutzinteresse gegeben. War im Einspracheverfahren wie erläutert die Parteistellung des Beschwerdeführers Streitgegenstand und wurde ihm diese abgesprochen, ist er ohne Weiteres legitimiert, betreffend diesen Punkt Beschwerde zu führen (BGE 104 Ib 307 E. 3a mit Hinweisen; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., N. 22 zu Art. 6 und N. 17 zu Art. 48). Die von der ESTV in der Vernehmlassung geäußerte Ansicht, da mit dem Einspracheentscheid die Einsprache gutgeheissen worden sei, sei der Beschwerdeführer zur Beschwerde nicht legitimiert, womit auf diese nicht einzutreten sei, trifft nicht zu. Das Dispositiv des Einspracheentscheids ist – wie in der Duplik eingeräumt wird – nicht klar. Die "Gutheissung" sollte soweit ersichtlich aufgrund der Verneinung der Parteistellung die Aufhebung des Erstentscheids bewirken. Sie beruhte hingegen nicht darauf, dass der Beschwerdeführer mit seinen materiellen Vorbringen durchgedrungen wäre. Vielmehr wurde auf diese gar nicht eingegangen.

**1.4** Auf die Beschwerde ist damit grundsätzlich einzutreten, wobei zu präzisieren ist, dass Streitgegenstand nur die Parteistellung des Beschwerdeführers und die Frage der Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren bildet, und auf Beschwerdeantrag 2 nicht eingetreten werden kann (oben E. 1.2.2 f.).

## **2.**

**2.1** Wer Partei im Sinn von Art. 6 VwVG ist, kann ein Begehren um Erlass einer Verfügung stellen und hat im Verfahren auf Erlass der Verfügung verschiedene Parteirechte und -pflichten, namentlich die aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fließenden Rechte, und Anspruch auf Eröffnung der Verfügung (vgl. etwa MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., N. 24 ff. zu Art. 6; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 264). Die Partei kann schliesslich – soweit die Voraussetzungen von Art. 48 VwVG erfüllt sind – die Verfügung anfechten (oben E. 1.3.1).

**2.2** Als Parteien in einem Verwaltungsverfahren gelten gemäss Art. 6 VwVG Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll und andere Personen, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Art. 6 VwVG erfasst also zwei Konstellationen: Parteistatus haben die eigentlichen materiellen Verfügungsadressaten, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berührt und mit denen ein Rechtsverhältnis geregelt werden soll. Daneben sind Partei weitere Rechtssubjekte, die zur Beschwerde gegen die Verfügung berechtigt sind. Die zweite Konstellation von Art. 6 VwVG knüpft damit an die Beschwerdelegitimation nach Art. 48 VwVG an (ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zürich 2008 [nachfolgend: *VwVG-Kommentar*], N. 1, 5 f. zu Art. 6; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., N. 3, 7, 16 zu Art. 6; beide je auch zum Folgenden). Der Nichtverfügungsadressat (der "Dritte") erfüllt die Voraussetzungen von Art. 48 VwVG, wenn er vom zu regelnden Rechtsverhältnis besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (s.a. E. 1.3.1). Das Interesse des Dritten gilt als schutzwürdig, wenn er durch das Beschwerdeverfahren einen materiellen oder ideellen Nachteil von sich abwenden kann (BGE 131 II 587 E. 2.1; 123 II 376 E. 2; 121 II 176 E. 2a).

**2.3** Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist grundsätzlich in gleichem Sinne auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (BGE 114 V 202 E. 2c; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.30; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 201; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *VwVG-Kommentar*, N. 10 zu Art. 25).

Zusätzlich bedingt der Erlass einer Feststellungsverfügung, dass dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2C\_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen; 119 V 13 E. 2a; 114 V 203; zum Ganzen ausführlich: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 7. Mai 1997, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 62.45 E. 2a).

### **3.**

**3.1** Der Bund erhebt die Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, so insbesondere auf den Zinsen, Renten, Gewinnanteilen und sonstigen Erträgen der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG).

**3.2** Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG hat der Steuerpflichtige die steuerbare Leistung bei Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung (also in welcher Form auch immer sie erbracht wird) ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Sowohl der Sicherungszweck als auch der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer gebieten deren Überwälzung, weshalb der Steuerpflichtige dazu öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1).

Wird der Steuerbetrag bei der Entrichtung der steuerbaren Leistung nicht überwälzt, so hat der Verrechnungssteuerpflichtige den Steuerbetrag gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG vom Leistungsgläubiger einzufordern (BGE 108 Ib 475 E. 3b; Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1974, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 44 318 E. 1). Der Steuerpflichtige hat einen öffentlich-rechtlichen Rückgriffsanspruch (Regressforderung) gegenüber dem Leistungsempfänger, der sich direkt aus dem Verrechnungssteuergesetz ergibt (BGE 131 III 546 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1974, ASA 44 318 E. 1 mit Hinweisen; MARKUS REICH, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004 [hiernach "Komm. VStG"], N. 5 zu Art. 14 VStG). Die zwingende Überwälzungsvorschrift von Art. 14 Abs. 1 VStG begründet zwischen dem Steuer-

pflichtigen und dem Rückgriffsschuldner ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis (Entscheide der SRK vom 7. Mai 1997, VPB 62.45 E. 5b/cc; vom 27. Oktober 2004 [SRK 2002-126] E. 3b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen [Beschwerde dagegen vor Bundesgericht hängig]).

**3.3** Nach Art. 41 VStG trifft die ESTV alle Entscheide, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht. Sie entscheidet insbesondere dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird (Bst. a), oder wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die Feststellung der Steuerpflicht, der Grundlagen der Steuerberechnung, der Mithaftung oder der Überwälzungspflicht beantragt wird (Bst. b). Gemäss der Rechtsprechung kann die ESTV gestützt auf Art. 41 Bst. a VStG auch einen Entscheid zur Durchsetzung der Regressforderung erlassen (vgl. BGE 131 III 546 E. 2.1; 118 Ib 317 E. 3; 108 Ib 47 E. 3c; bereits zitiertes Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.2 mit Hinweisen auf die Lehre). Zu den nach Art. 41 VStG zu treffenden Entscheiden gehört auch der Entscheid darüber, ob ein Rückgriffsanspruch besteht (Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1974, ASA 44 318 E. 3).

#### **4.**

Vorliegend wird zwar hauptsächlich zu prüfen sein, ob die ESTV dem Beschwerdeführer zu Recht die Parteistellung abgesprochen hat (E. 4.3). Vorgängig ist aber auf die – von der ESTV ebenfalls zur Diskussion gestellte – grundsätzliche Zuständigkeit der ESTV (E. 4.1) einzugehen.

**4.1** Unabhängig davon, wer Adressat eines solchen Entscheids zu sein hätte, ist festzustellen, dass die ESTV zum Erlass eines Entscheids über die Überwälzungspflicht und die Regressforderung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zuständig ist.

Art. 41 Bst. a und b VStG sehen Entscheide der ESTV betreffend die Überwälzungspflicht explizit vor (E. 3.3). Die Zuständigkeit der ESTV ergibt sich aber auch aus den allgemeinen Regeln. Eine Verfügung im Sinn von Art. 5 Abs. 1 VwVG setzt die Anwendung von Bundesverwaltungsrecht voraus und ist (explizite gesetzliche Regelung vorbehalten) nicht zulässig zur Regelung privatrechtlicher Beziehungen (vgl. BGE 131 II 162 E. 2; 132 V 303 E. 4.4.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.249/2002 vom 7. November 2002 E. 2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Ba-

sel/Genf 2006, Rz. 253 ff.; FELIX UHLMANN, Praxiskommentar, a.a.O., N. 68 ff. zu Art. 5). Dies gilt auch im Zusammenhang mit der Überwälzung der Verrechnungssteuer. Soweit dabei öffentlich-rechtliche, genauer steuerliche, vom Verrechnungssteuergesetz geregelte Fragen zu beantworten sind, ist die Zuständigkeit der ESTV zum Erlass einer Verfügung gegeben. Die Überwälzungspflicht besteht von Gesetzes wegen, wenn eine steuerbare Leistung zu bejahen ist (Art. 14 VStG; E. 3.2). Wird dieser Überwälzungspflicht anlässlich der Ausrichtung der steuerbaren Leistung nicht nachgekommen, so folgt daraus ein Regressanspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger, der sich ebenso direkt aus dem Gesetz ergibt und als öffentlich-rechtliche Forderung gilt (oben E. 3.2). Beides stellt gleichsam die automatische, gesetzliche Konsequenz dar, wenn eine steuerbare Leistung an einen bestimmten Leistungsempfänger feststeht. Aus dieser öffentlich-rechtlichen (und nicht privatrechtlichen) Natur der Rechtsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Überwälzungsschuldner ergibt sich die Zuständigkeit der ESTV zum Erlass von Entscheiden. Entsprechend wurde auch in der Rechtsprechung wiederholt festgestellt, dass die ESTV gestützt auf Art. 41 Bst. a VStG einen Entscheid über den Rückgriffsanspruch erlassen kann (oben E. 3.3). Zur Beurteilung der privatrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Leistungsempfänger hingegen sind (primär) die Zivilgerichte zuständig (vgl. BGE 108 Ib 475 E. 3c; 131 II 546 E. 2.4; bereits zitiertes Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.2 in fine; REICH, a.a.O., N. 37 zu Art. 14; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 4.6 zu Art. 14). Vorliegend sind jedoch keine solchen dem Zivilrichter vorbehaltenen zivilrechtlichen Fragen betroffen. Der Beschwerdeführer bestreitet die Pflicht zur Überwälzung an ihn bzw. die Regressforderung der Y. AG ihm gegenüber nicht aus zivilrechtlichen, sondern aus steuerlichen Gründen, nämlich weil er eine steuerbare Leistung verneint. Zur Debatte stehen damit rein steuerrechtliche Fragen, für welche die ESTV zuständig ist.

Anzufügen bleibt, dass die ESTV zum Erlass eines solchen Entscheids nicht nur befugt, sondern auch verpflichtet ist, wenn dies von einer Partei verlangt wird, die daran ein schutzwürdiges Interesse hat. Die Ausführungen in der Vernehmlassung, die ESTV sei "gemäss Praxis" "dazu bereit", zu Handen des Steuerpflichtigen einen Feststellungsentscheid zu erlassen, bzw. sie biete eine entsprechende "Hilfe-

stellung" an (vgl. Vernehmlassung S. 3 und 4), sind folglich unzutreffend, falls sie dabei von einer freiwilligen Hilfestellung ausgehen sollte.

**4.2** Als Partei einer Verfügung, wie sie hier zur Diskussion steht, ist vorab der Steuerpflichtige anzusehen. Die Fragen der Steuerbarkeit der Leistung wie auch der Überwälzungspflicht betreffen unmittelbar seine Rechte und Pflichten und er ist als materieller Verfügungsadressat Partei im Sinn der ersten Konstellation von Art. 6 VwVG (vgl. E. 2.2). Ein Entscheid hätte also auf alle Fälle an die Y. AG eröffnet werden sollen. Hinzu kommt, dass vorliegend die Y. AG selbst (und nicht der Beschwerdeführer) einen solchen Entscheid verlangt hat und schon deswegen nicht verständlich ist, weswegen die ESTV den Erstentscheid nur dem Beschwerdeführer gegenüber erlassen hat. Mittlerweile ist die ESTV aber – gerade umgekehrt – der Ansicht, der Entscheid hätte nur der Y. AG, nicht aber dem Beschwerdeführer eröffnet werden sollen.

**4.3** Als Nächstes ist zu untersuchen, ob dem Beschwerdeführer neben der Y. AG ebenfalls Parteieigenschaft zukommt, oder ob die ESTV ihm diese zu Recht abgesprochen hat, und ihm damit die Möglichkeit zur Bestreitung der Steuerbarkeit der fraglichen Leistung (Aktienverkauf) und der Regressforderung der Y. AG abgeschnitten hat.

**4.3.1** Art. 41 VStG äussert sich nicht zur Parteistellung des Empfängers der verrechnungssteuerpflichtigen Leistung. Nach den folglich anwendbaren allgemeinen Grundsätzen zur Parteistellung im Verwaltungsverfahren ergibt sich Folgendes: Wird in einem Entscheid der ESTV über die Überwälzungspflicht und die Regressforderung befunden und der Überwälzungsschuldner dabei namentlich benannt, sind offensichtlich dessen Rechte und (vor allem) Pflichten direkt betroffen und er kann als Partei im Sinn von Art. 6 VwVG (E. 2.2) qualifiziert werden. Dabei ist er aber nicht nur zur Bestreitung der Überwälzungspflicht, sondern auch der Steuerbarkeit der Leistung berechtigt. Die Frage der Unterstellung einer Leistung unter die Verrechnungssteuer berührt zwar vorab Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen. Da sich daraus aber von Gesetzes wegen die Überwälzungspflicht und die Regressforderung ergibt (Art. 14 VStG, oben E. 3.2, 4.1), werden – zumal dann, wenn wie vorliegend im Entscheid auch über die Überwälzungspflicht bzw. die Regressforderung befunden und dabei der Leistungsempfänger genannt wird – auch die Rechte und Pflichten des Leis-

tungsempfängers tangiert und dieser ist ebenfalls Partei im Sinn von Art. 6 VwVG, dies zumindest im Sinn der zweiten Konstellation (oben E. 2.2), indem er durch die Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse am Verfahrensausgang hat.

Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Entscheid in Form einer Feststellungs- oder Gestaltungs- bzw. Leistungsverfügung ergeht. Das Feststellungsinteresse nach Art. 25 Abs. 2 VwVG stellt grundsätzlich keine weitergehenden Anforderungen als das für die Parteistellung allgemein erforderliche schutzwürdige Interesse nach Art. 6 i.V.m. Art. 48 VwVG (oben E. 2.3). Sollte im Übrigen der Entscheid nicht unter Art. 41 Bst. a, sondern unter Bst. b VStG zu subsumieren sein, ergäbe sich nichts anderes, da Art. 41 Bst. b VStG und Art. 25 VwVG nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts im gleichen Sinn zu verstehen sind (BGE 98 Ib 457 E. 6b).

**4.3.2** Auch in der verrechnungssteuerlichen Lehre wird eine Parteistellung des Regressschuldners sowohl betreffend die Frage der Steuerbarkeit der Leistung als auch der Überwälzungspflicht bejaht. Pfund geht einerseits davon aus, dass sich der Regresspflichtige als Partei konstituieren und Einsprache und Beschwerde erheben kann, wenn die ESTV einen Entscheid gemäss Art. 41 Bst. a VStG (an den Steuerpflichtigen) erlässt und sie im Entscheiddispositiv den Regresspflichtigen bezeichnet (PFUND, a.a.O., N. 4.1 f. zu Art. 14 VStG). Andererseits hält er dafür, einen Entscheid der ESTV über eine bestrittene Überwälzungspflicht zu verlangen sei nicht allein der Steuerpflichtige befugt, sondern auch der Rückgriffsschuldner. Dabei könne er nicht nur die Regresspflicht, sondern auch die Steuerpflicht (Steuerbarkeit der fraglichen Leistung) bestreiten und die ESTV habe darüber zu entscheiden (a.a.O., N. 4.3 zu Art. 14 VStG). Gleiches vertritt Reich: Er erachtet den Regressschuldner ebenfalls als legitimiert, von der ESTV einen Entscheid über die Regresspflicht zu verlangen. Dabei könne er neben der Regresspflicht, auch die sie auslösende Steuerpflicht bestreiten (REICH, a.a.O., N. 36 zu Art. 14).

**4.3.3** Aus der Rechtsprechung ergeben sich Aufschlüsse vorab aus einem kürzlich ergangenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (A-1571/2006 vom 21. Januar 2010, oben bereits zitiert). In jenem Fall hatte die ESTV auf Gesuch des Steuerpflichtigen einen Entscheid erlassen, in dem sie festhielt, dass dieser verpflichtet sei, die Verrechnungssteuer auf die namentlich genannten Regressschuldner zu über-

wälzen. Die ESTV hat ihren Entscheid neben dem Steuerpflichtigen auch den Regressschuldern eröffnet, worauf diese Einsprache (und später Beschwerde) erheben konnten. Damit scheint die Praxis der ESTV nicht immer dem von ihr hier vertretenen Standpunkt zu entsprechen. Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sodann werden die Regressschuldner ebenfalls als Beschwerdeführer (und gleichzeitig Beschwerdegegner) behandelt und auf deren Vorbringen gegen den Bestand der Regressforderung (Verjährung) wird eingetreten. Dieses Urteil bestätigt also vorstehendes Ergebnis, dass der Regressschuldner sich gegen einen Entscheid der ESTV betreffend Überwälzungspflicht und Bestand der Regressforderung wehren kann. Zur Legitimation zur Bestreitung der Steuerbarkeit der Leistung lässt sich dem Urteil nichts entnehmen, weil dies nicht mehr Streitgegenstand war.

Zudem hat die SRK – allerdings in einem an sich die Mehrwertsteuer betreffenden Entscheid – festgehalten, dass auch der Empfänger einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung als legitimiert erachtet werde, den Erlass eines Entscheides über die Regresspflicht sowie über die diese begründende Steuerpflicht zu verlangen bzw. gegen einen solchen Entscheid Beschwerde zu führen (Entscheid vom 7. Mai 1997, VPB 62.45 E. 5b/cc, unter Hinweis auf die oben E. 4.3.2 wiedergegebene Meinung von Pfund). Aus einem weiteren Entscheid der SRK (vom 27. Oktober 2004 [SRK 2002-126]) ergibt sich ebenfalls die Möglichkeit des Leistungsempfängers, die Steuerbarkeit der Leistung zu bestreiten. Dies wurde zwar festgestellt für den Fall, dass die ESTV ihm gegenüber gestützt auf Art. 46 VStG die Regressforderung geltend macht. Nichts spricht aber dafür, dass solches nur im Anwendungsfall von Art. 46 VStG gelten sollte.

**4.3.4** Insgesamt ist zu schliessen, dass dem Leistungsempfänger betreffend einen Entscheid der ESTV über die Steuer- und Überwälzungspflicht Parteistellung zukommt. Der Beschwerdeführer hatte demnach Anspruch darauf, im Zusammenhang mit dem Gesuch der Y. AG um Erlass eines solchen Entscheids als Partei behandelt zu werden und den Entscheid eröffnet zu erhalten, damit er diesen anfechten kann. Dabei ist er berechtigt, sowohl die Steuerbarkeit der Leistung als auch die (sich daraus ergebende) Überwälzungspflicht und den Bestand der Regressforderung zu bestreiten. Die ESTV hat dem Beschwerdeführer zu Unrecht die Parteistellung abgesprochen. Sie hätte die Einsprache des Beschwerdeführers auch materiell behandeln müssen.

**4.4** Die Beschwerde ist damit unter Aufhebung des Einspracheentscheids gutzuheissen (Gutheissung von Antrag 1). Die Sache ist zur materiellen Prüfung der Einsprache und zum neuen Entscheid an die ESTV zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Diese hat in einem neuen Einspracheentscheid zuhanden des Beschwerdeführers über die Fragen der Steuerbarkeit, Überwälzungspflicht und Regressforderung zu befinden.

Im Rahmen des Erlasses eines neuen Entscheids muss wie erläutert (E. 4.2) auch die Y. AG als Partei hinzugezogen werden, damit sie zu den Vorbringen des Beschwerdeführers Stellung nehmen kann und ihr Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt wird. Das konkrete Vorgehen bei der Wiederholung des Verfahrens, das sich dadurch etwas verkompliziert, dass die ESTV zusammen mit dem Einspracheentscheid einen Entscheid an die Y. AG erlassen hat (vgl. oben Sachverhalt Bst. D), ist der ESTV zu überlassen. Wichtig ist, dass sie dabei die Parteirechte beider Parteien respektiert und das Bestehen widersprüchlicher Urteile verhindert. Denkbar ist der Erlass eines neuen Entscheids an beide Parteien unter Aufhebung des Entscheids an die Y. AG oder die Eröffnung des an die Y. AG ergangenen Entscheids an den Beschwerdeführer, worauf er diesen noch anfechten könnte, und worauf die ESTV – unter Einbezug beider Parteien in das Verfahren – erneut einen Einspracheentscheid zu erlassen hätte.

**4.5** Es bleibt auf die Frage einzugehen, ob der Entscheid ein Feststellungs- oder ein Leistungsurteil zu sein hat. Der strittige Erstentscheid der ESTV war als Leistungsurteil ausgestaltet, in dem der Beschwerdeführer zur Zahlung an die Y. AG verpflichtet wurde. Dies entsprach auch dem Antrag der Y. AG im Gesuch vom 22. Mai 2006 (vgl. oben Bst. A). Im Einspracheentscheid hält die ESTV nun aber dafür, ein solches Leistungsurteil sei ausgeschlossen und es sei (an den Steuerpflichtigen) nur ein Feststellungsentscheid zu erlassen.

Betreffend die Steuerbarkeit der Leistung, die vom Beschwerdeführer bestritten ist, und worüber die ESTV nach dem Gesagten einen Entscheid zu fällen hat, kommt in der vorliegenden Konstellation nur ein Feststellungsentscheid in Betracht. Ein Leistungsurteil könnte sich von vornherein nicht an den Beschwerdeführer, sondern nur an den Steuerpflichtigen richten, welcher die Steuerbarkeit aber nicht bestreitet und die Steuer entsprechend auch deklariert und abgeliefert hat. Was die Überwälzungspflicht bzw. den Bestand der Regressforderung

angeht, ist ebenfalls von einem Feststellungsentscheid auszugehen: Ist die steuerbare Leistung erstellt und der Leistungsempfänger bekannt, so ergibt sich wie bereits ausgeführt (E. 4.1) daraus als automatische gesetzliche Folge die Überwälzungspflicht und die Regressforderung des Steuerpflichtigen. Damit geht es nicht um die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a VwVG, sondern um die bloße Feststellung von (von Gesetzes wegen) "bestehenden" (oder eben nicht bestehenden) Rechten und Pflichten nach Art. 5 Abs. 1 Bst. b VwVG, und damit um eine bloße Feststellungsverfügung (s.a. ISABELLE HÄNER, Praxiskommentar, a.a.O., N. 7 zu Art. 25; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 862). Allfällige zivilrechtliche Einwendungen gegen die Regressforderung sind, wie ebenfalls bereits festgehalten (E. 4.1), nicht von der ESTV, sondern vom Zivilrichter zu beurteilen.

## 5.

Am 24. November 2008 gelangt der Vertreter der Y. AG an das Bundesverwaltungsgericht mit der Bitte, über den Stand des Verfahrens orientiert zu werden und eine Kopie des Entscheides zu erhalten. Der Instruktionsrichter antwortet ihm darauf, dass er darüber informiert werden würde, sobald ein Entscheid ergangen sei. Jedoch sei eine Eröffnung des Entscheids an ihn mangels Parteistellung der Y. AG im vorliegenden Verfahren nicht möglich. Daran ist festzuhalten. Für einen Beizug als Partei in das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht fehlt es der Y. AG am schutzwürdigen Interesse (vgl. E. 2.2), weil lediglich die Parteieigenschaft des Beschwerdeführers Streitgegenstand ist. Das vorliegende Urteil wird dieser damit nicht als Partei eröffnet, und lediglich zur Kenntnis zugestellt. Hingegen wird die ESTV die Y. AG wie soeben (E. 4.4) erläutert im Rahmen des neuen Entscheids als Partei behandeln müssen.

## 6.

Der Beschwerdeführer beantragt (wie bereits in der Einsprache), ihm sei für das Einspracheverfahren eine Parteientschädigung von Fr. ... zuzusprechen. Die ESTV verweigerte die Zusprechung einer Parteientschädigung mit der Begründung, Parteikosten seien im VStG nicht vorgesehen und auch das VwVG sehe auf der Stufe unterhalb des Beschwerdeverfahrens keine Parteientschädigung vor.

Diese Feststellungen der ESTV treffen zu. Eine Grundlage für eine Parteientschädigung besteht weder im VStG noch im VwVG. Art. 64

VwVG bezieht sich einzig auf Beschwerdeverfahren. Beim Erlass des Verwaltungsverfahrensgesetzes hat der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet, die Möglichkeit der Zuspreehung einer Parteientschädigung auch für das erstinstanzliche Verfahren vorzusehen (BGE 132 II 47 E. 5.2; MICHAEL BEUSCH, VwVG-Kommentar, N. 4 zu Art. 64 VwVG; MARCEL MAILLARD, Praxiskommentar, a.a.O., N. 1 zu Art. 64). Eine Pflicht zur Entrichtung einer Parteientschädigung existiert weder als allgemeiner prozessualer Grundsatz noch ergibt sich eine solche aus der Verfassung. Sie bedarf daher einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Fehlt es einer solchen, ist im erstinstanzlichen Verfahren wie auch im verwaltungsinternen Einspracheverfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen (BGE 132 II 47 E. 5.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.468/2005 vom 7. April 2006 E. 3.4 mit Hinweisen; für die Verrechnungssteuer s.a. HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, ASA 57 S. 625 f.; ANDRÉ MOSER, Komm. VStG, a.a.O., N. 3 zu Art. 44). Da eine gesetzliche Grundlage vorliegend nicht existiert, hat die ESTV zu Recht eine Parteientschädigung verweigert. Für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hingegen kann dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zugesprochen werden (sogleich E. 7).

## 7.

**7.1** Die Beschwerde ist gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Beschwerdeführer hat keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG), und der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist ihm nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**7.2** Im Übrigen hat die Vorinstanz den obsiegenden Beschwerdeführer für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen. Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung und allfällige weitere Auslagen der Partei, inklusive Mehrwertsteuer. Das Gericht setzt die Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennoten oder, mangels Einreichung einer solchen, aufgrund der Akten fest. Das Anwaltshonorar wird dabei nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen, wobei der Stundenansatz mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- beträgt. Die Auslagen der Vertretung werden aufgrund der tatsächlichen Kosten ausbezahlt (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Mit Kostennote vom 25. März 2009 hat der Beschwerdeführer für das vorliegende Beschwerdeverfahren unter detaillierter Auflistung der geleisteten Arbeiten, des verrechneten Stundenansatzes sowie von Auslagenpauschale und Mehrwertsteuer ein Honorar von insgesamt Fr. ... geltend gemacht. Diese ist mit Ausnahme der vor Ergehen des Einsprachentscheids am 31. März 2008 im Umfang einer Stunde ausgeführten Arbeiten im Lichte der durch das Bundesverwaltungsgericht mit Zurückhaltung erfolgenden Überprüfung der Notwendigkeit nicht zu beanstanden (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.86). Zwar hat sich der Beschwerdeführer ausführlich auch zur Frage geäußert, ob überhaupt eine verrechnungssteuerpflichtige Leistung an den Regressgläubiger vorliege oder nicht, und damit Ausführungen gemacht, auf welche im vorliegenden Verfahren von vornherein nicht eingetreten werden kann (vgl. oben E. 1.2.2). Da dieser an sich unnötige Aufwand allerdings massgeblich durch das Verhalten und die Ausführungen der ESTV veranlasst worden ist, ist von einer entsprechenden Reduktion der Parteientschädigung abzusehen. Dementsprechend ist von einem zu entschädigenden Honorar von gerundet Fr. ... auszugehen und ist ein Betrag in dieser Höhe (Auslagen und MWST inklusive) zuzusprechen.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. ....-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)
- zur Kenntnis: ... (Vertreter der Y. AG)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Sonja Bossart Meier

### **Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: