Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1165/2011

Urteil vom 20. September 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

X._____ AG, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Rechtsanwalt Dr. C._____**,** als Willensvollstrecker im Nachlass von A.Z._____, …,
Beschwerdegegner,

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Verjährung der Regressforderung).

Sachverhalt:

A.
Die Y._____ AG (nachfolgend: Y._____) erwarb am 23. Mai 1989 30'000 Partizipationsscheine von A.Z._____ und B.Z._____ sowie zwei weiteren Parteien. Anschliessend annullierte sie das Partizipationsscheinkapital. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) betrachtete den Tatbestand als direkte Teilliquidation und erhob darauf mit Verfügung vom 15. November 1996 die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 7'231'700.--. Mit Urteil 2A.420/2000 vom 15. November 2001 (veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 314 ff.) bestätigte das Bundesgericht letztinstanzlich die Verrechnungssteuer. Der auf A.Z._____ zu überwälzende Betrag der Verrechnungssteuer belief sich auf Fr. 2'256'275.--.

Am 30. September 2002 bezahlte die Y._____ die Verrechnungssteuer und überwälzte sie auf die Leistungsempfänger. Mit Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2002 liess sie A.Z._____ für den auf sie entfallenden Anteil der Verrechnungssteuer betreiben.

Nachdem die Y._____ am 17. Januar 2003 die Verzugszinsen auf der verspätet bezahlten Verrechnungssteuer geleistet hatte, liess sie A.Z._____ am 30. Januar 2003 für die Zinsforderung betreiben.

A.Z._____ erhob gegen beide Betreibungen Rechtsvorschlag, genauso erhob auch B.Z._____ gegen die gegen ihn gerichteten Zahlungsbefehle Rechtsvorschlag.

B.
Am 13. April 2003 starb A.Z._____, am 18. August 2003 verstarb B.Z._____. Als Willensvollstrecker im Nachlass von A.Z._____ wurde Rechtsanwalt Dr. C._____ eingesetzt.

C.
Mit Entscheid vom 12. Januar 2005, bestätigt mit Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006, erkannte die ESTV u.a., die Y._____ habe von den bezahlten Verrechnungssteuern den Anteil von Fr. 2'256'275.-- auf die Erbengemeinschaft der A.Z._____ zu überwälzen. Sie – die ESTV – sei jedoch nicht zuständig, Rechtsöffnung zu erteilen oder über die Verzugszinsforderung zu befinden, hierüber habe das Zivilgericht zu entscheiden.

D.
Nach der Fusion mit der X._____ AG wurde die Y._____ am 2. März 2006 aus dem Handelsregister gelöscht. Ihre Aktiven und Passiven gingen auf die X._____ AG über.

E.
Mit Urteil A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht, der Regressanspruch der X._____ AG gegenüber A.Z._____ bzw. dem Willensvollstrecker, C._____, sei Ende 1994 relativ verjährt. Die absolute Verjährung sei am 31. Dezember 2004 eingetreten, dies sowohl in Bezug auf den Anspruch gegenüber A.Z._____ als auch gegenüber B.Z._____ (bzw. den jeweiligen Willensvollstreckern). Demzufolge sei die Beschwerde der beiden letztgenannten gutzuheissen, diejenige der X._____ AG dagegen abzuweisen.

F.
Gegen diesen Entscheid erhoben die X._____ AG sowie die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Daraufhin erkannte das Bundesgericht mit Urteil 2C_188/2010, 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 (teilweise veröffentlicht in: ASA 79 S. 863 ff.), das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21) enthalte keine Regelung zur absoluten Verjährung, dies weder betreffend die Verrechnungssteuer- noch betreffend die Regressforderung. Aus dem Schweigen des Gesetzes könne jedoch nicht – wie dies das Bundesverwaltungsgericht erwogen habe – abgeleitet werden, der Gesetzgeber habe es unterlassen, einen Bereich zu regeln, der einer ausdrücklichen Regelung bedürfe. Vielmehr handle es sich um ein qualifiziertes Schweigen und sei es vertretbar, dass das VStG keine absolute Verjährung statuiere (E. 5.4 des erwähnten Urteils). Dementsprechend seien weder die Regressforderung gegenüber A.Z._____ noch gegenüber B.Z._____ (bzw. den jeweiligen Willensvollstreckern) absolut verjährt. Das Bundesverwaltungsgericht habe jedoch die Forderung gegenüber A.Z._____, respektive gegenüber dem Willensvollstrecker, auch als relativ verjährt qualifiziert. Diesbezüglich könne nicht ausgeschlossen werden, dass A.Z._____ im relevanten Zeitraum die Wahrung ihrer Interessen in der Verrechnungssteuersache ihrem Schwager, B.Z._____, übertragen und sich durch ihn in den Verhandlungen mit der ESTV habe vertreten lassen. Unter diesen Umständen sei es nicht vertretbar gewesen, dass das Bundesverwaltungsgericht weitere Beweisabklärungen unterlassen und die angerufenen Zeugen nicht angehört habe (E. 6.5 des erwähnten Urteils).

Der Sachverhalt sei dergestalt unter Verletzung von Bundesrecht unvollständig ermittelt worden, weshalb weitere Abklärungen nötig seien. Das Bundesverwaltungsgericht werde zu entscheiden haben, ob es allenfalls einen weiteren Schriftenwechsel anordnen und welche der als Zeugen angerufenen Personen es in welcher Form befragen wolle (E. 6.6 des erwähnten Urteils).

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde der X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen C._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von A.Z._____ (nachfolgend: Beschwerdegegner) gut, hob das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 auf und wies die Sache zu weiterer Abklärung und neuem Entscheid an das Bundesverwaltungsgericht zurück.

G.
Mit Verfügung vom 28. Februar 2011 nahm das Bundesverwaltungsgericht unter vorliegender Nummer das Verfahren wieder auf und forderte die Beschwerdeführerin auf, zum genannten Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2011 Stellung zu nehmen.

Mit Stellungnahme vom 31. März 2011 beantragte die Beschwerdeführerin, der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Februar 2006 sei aufzuheben und der Beschwerdegegner sei zu verpflichten, ihr Fr. 2'256'275.-- nebst Zins zu 5 % seit dem 29. Oktober 2002 zu bezahlen. Weiter sei der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. […] des Betreibungsamtes Q._____ aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei für den Betrag von Fr. 2'256'275.-- sowie für die Kosten des Zahlungsbefehls von Fr. 425.-- definitive Rechtsöffnung zu erteilen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners.

H.
Am 20. April 2011 ersuchte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz, zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin eine Vernehmlassung zu erstatten. Gleichzeitig erhielt der Beschwerdegegner die Möglichkeit, eine Beschwerdeantwort einzureichen.

Die ESTV verzichtete am 17. Mai 2011 auf das Einreichen einer Vernehmlassung. Der Beschwerdegegner stellte mit Eingabe vom 30. Juni 2011 die Anträge, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin.

I.
Nachdem die Beschwerdeführerin um die Ansetzung einer entsprechenden Frist ersucht hatte, erstattete sie am 31. August 2011 eine Replik, in der sie an ihren früheren Anträgen festhielt.

Mit Eingabe vom 7. Oktober 2011 reichte der Beschwerdegegner die Duplik ein und wiederholte ebenfalls seine bereits gestellten Anträge.

J.
Mit Zwischenverfügungen vom 20. Dezember 2011 wurden die Herren R._____, S._____, T._____ und U._____ auf den 1. Februar 2012 als Zeugen vorgeladen. Gleichzeitig wurde gegenüber den Parteien verfügt, die Fragen anlässlich der Zeugeneinvernahmen würden auf deutsch und französisch gestellt, die Antworten jedoch nur auf französisch protokolliert und nicht rückübersetzt. Dies aus prozessökonomischen Gründen, weil gemäss Anfrage beim Vertreter der Beschwerdeführerin alle vorgeladenen Zeugen französisch sprächen. Den Parteien wurde eine Frist angesetzt, um dem Bundesverwaltungsgericht schriftlich mitzuteilen, sollten sie nicht damit einverstanden sein, dass französisch protokolliert werde. Es wurden keine Einwände erhoben.

K.
Am 1. Februar 2012 wurden die vorgeladenen Zeugen im Beisein von Vertretern der Beschwerdeführerin sowie des Beschwerdegegners befragt. Anschliessend wurde den Parteien eine Kopie des Verhandlungsprotokolls zugestellt mit der Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

L.
Mit Zwischenverfügung vom 8. Februar 2012 wurde dem Zeugen U._____ eine Zeugenentschädigung von Fr. 192.50 zugesprochen. Die Entschädigung für den Zeugen R._____ wurde mit Zwischenverfügung vom 16. Februar 2012 auf Fr. 1'262.50 festgelegt.

M.
Je mit Schreiben vom 5. März 2012 nahmen die Beschwerdeführerin sowie der Beschwerdegegner zum Protokoll der Zeugeneinvernahme Stellung.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]). Da die Sache zu weiterer Abklärung und neuem Entscheid an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen worden ist, nimmt dieses die Streitsache ohne weiteres wieder auf. Sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen liegen weiterhin vor (Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die erneute Erhebung eines Kostenvorschusses wird verzichtet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1998/2011 vom 8. Juni 2012 E. 1.1, B-5614/2008 vom 3. Dezember 2010 E. 1.1).

1.2 Die Behörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, ebenso wie das Bundesgericht selbst, falls die Sache erneut ihm unterbreitet wird, ist an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden (anstelle zahlreicher: BGE 133 III 201 E. 4.2; ULRICH MEYER/JOHANNA DORMANN, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl., Basel 2011, N 18 zu Art. 107 BGG mit Hinweisen). Wegen dieser Bindung des Gerichts ist es ihm wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zulässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind. Eine Überprüfung ist nur betreffend jene Punkte möglich, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden worden sind oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (vgl. BGE 135 III 334 E. 2, 131 III 91 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1998/2011 vom 8. Juni 2012 E. 1.2, A-7643/2010 vom 31. Januar 2012 E. 3.2).

1.3 Laut Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

2.

2.1 Bei der Beweiswürdigung geht es um die Frage, welcher Sachverhalt aufgrund der vorliegenden Beweismittel als erstellt gelten kann. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt, wie ganz allgemein im modernen Prozessrecht, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Danach hat die Behörde die erbrachten Beweise frei nach ihrer Überzeugung zu würdigen. Auch das Verhalten der Parteien ist in die Beweiswürdigung mit einzubeziehen (vgl. Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2, A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.140; BERNHARD WALDMANN/PHILIPPE WEISSENBERGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar], N 14 ff. zu Art. 19).

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist erbracht, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung nach objektiven Gesichtspunkten zur Überzeugung gelangt, 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. Nicht ausreichend ist, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; 128 III 271 E. 2b/aa; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 4.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141 mit Hinweisen).

2.2 Führt die Würdigung nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so ist zu klären, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.1; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 279 f.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149). Diese Beweislastregel greift freilich erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswür-

digung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.3, A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 4.2; WALDMANN/WEISSENBERGER, Praxiskommentar, a.a.O., N 19 zu Art. 19).

Für die Beweislast gilt (auch im Bereich des öffentlichen Rechts) Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. PATRICK L. KRAUSKOPF/ KATRIN EMMENEGGER, Praxiskommentar, a.a.O., N 6 zu Art. 12). Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5; BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 4.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.150).

2.3 Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs – und damit insbesondere aus 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 verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; BVGE 2008/24 E. 7.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.10, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.2.3).

3.

3.1 Wenn jemand, der zur Vertretung eines anderen ermächtigt ist, in dessen Namen einen Vertrag abschliesst, so wird der Vertretene und nicht der Vertreter berechtigt und verpflichtet (Art. 32 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

Eine Vertretungswirkung tritt nach Art. 32 Abs. 1 OR nur dann ein, wenn der Vertreter zu erkennen gibt, dass ein Vertretungsgeschäft abgeschlossen werden soll und kein Eigengeschäft; mit anderen Worten ist Voraus-

setzung, dass er in – nicht unter – fremdem Namen handelt (Urteil des Bundesgerichts 4C.293/2006 vom 17. November 2006 E. 2.2.1; ROLF WATTER, in: Heinrich Honsell, Nedim Peter Vogt, Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 5. Aufl., Basel 2011 [nachfolgend: BSK OR I], Art. 32 N 16). Zusätzlich ist Vertretungsmacht (auch Vollmacht oder Ermächtigung genannt) gefordert, die rechtsgeschäftlich durch Bevollmächtigung eingeräumt wird. Vertretungsmacht ist Voraussetzung für ein Handeln mit Wirkung für Dritte; fehlt sie, tritt diese Wirkung allenfalls durch Gutglaubensschutz ein (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 32 N 13 f.).

3.2 Ist eine Ermächtigung durch Rechtsgeschäft eingeräumt, so beurteilt sich ihr Umfang nach dessen Inhalt (Art. 33 Abs. 2 OR). Wird die Ermächtigung vom Vollmachtgeber einem Dritten mitgeteilt, so beurteilt sich ihr Umfang diesem gegenüber nach Massgabe der erfolgten Kundgebung (Art. 33 Abs. 3 OR).

3.3 Die Bevollmächtigung kann ausdrücklich oder stillschweigend erfolgen. Ausdrücklich wird eine Vollmacht sprachlich (mündlich oder schriftlich) oder durch allgemein gültige Zeichen (z.B. Kopfnicken) erteilt (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 15; PETER JUNG, in: Heinrich Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar Obligationenrecht, Art. 1-529, Basel 2008 [nachfolgend: OR-Kurzkommentar], Art. 33 N 4; ROGER ZÄCH, Berner Kommentar VI/1/2/2, Obligationenrecht, Art. 32-40, Bern 1990 [nachfolgend: BK OR], Art. 33 N 35 ff.).

3.3.1 Aus den allgemeinen Lehren über die Willenserklärung ergibt sich, dass eine Bevollmächtigung auch stillschweigend bzw. konkludent eingeräumt werden kann (BGE 101 Ia 39 E. 3, 99 II 39 E. 1). Massgebend ist, ob der Vertreter nach Treu und Glauben auf einen Bevollmächtigungswillen schliessen durfte. Dies kann dazu führen, dass eine Bevollmächtigung vorliegt, obwohl der Vertretene keine solche aussprechen wollte, sich aber so verhielt, dass der Vertreter nach dem Vertrauensprinzip eine Bevollmächtigung annehmen durfte (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 15; ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 33 N 39 ff.). Mehrheitlich wird der Tatbestand, dass jemand als Vertreter eines anderen handelt, wobei der (letztlich) Vertretene davon keine Kenntnis hat, das Vertreterhandeln aber bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte erkennen müssen und verhindern können, als Anscheinsvollmacht bezeichnet. Auf Seiten des Vertreters ist dabei gefordert, dass dieser das Verhalten des (letztlich) Vertretenen (nach Treu und Glauben) als Bevollmächtigung beurteilen darf. Erkennt der Ver-

treter oder hätte er erkennen müssen, dass er tatsächlich nicht bevollmächtigt wurde, entsteht keine Anscheinsvollmacht (BGE 120 II 197 E. 2b/bb; ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 33 N 52; JUNG, OR-Kurzkommentar, a.a.O., Art. 33 N 16; a.A.: PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/SUSAN EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Band I, 9. Aufl., Zürich 2008, § 14 N 1412, welche die "Anscheinsvollmacht" als einen Anwendungsfall des Gutglaubensschutzes im Sinne von Art. 33 Abs. 3 OR [auch "Rechtsscheinvollmacht"] qualifizieren).

3.3.2 Ebenso in die Kategorie der stillschweigenden Bevollmächtigungen gehört die Duldungsvollmacht, die vorliegt, wenn dem Vertretenen der Wille zur Vollmachtserteilung fehlt, er aber vom Auftreten eines anderen als seinem Vertreter Kenntnis hat und dagegen (trotz Handlungsmöglichkeit) nicht einschreitet. Zu betonen ist aber, dass der Begriff der Duldungsvollmacht primär das Verhältnis Vertretener/Vertreter beschlägt und nicht das Aussenverhältnis (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 16; JUNG, OR-Kurzkommentar, a.a.O., Art. 33 N 15; ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 33 N 44 ff.; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/EMMENEGGER, a.a.O., § 14 N 1411).

3.3.3 Die Terminologie zu den unterschiedlichen "Vollmachts-Tatbeständen" ist in Literatur und Praxis nicht einheitlich. So wird in der Praxis (auch des Bundesgerichts) die Vollmachtserteilung nach Art. 33 Abs. 2 OR und der Gutglaubensschutz nach Art. 33 Abs. 3 OR oft nicht klar unterschieden. Öfter bleibt unklar, ob die Vertretungswirkung auf Vollmacht oder Gutglaubensschutz gestützt wird. Dies gilt auch für die innerhalb von Art. 33 Abs. 2 OR zu treffende Unterscheidung zwischen Anscheins- und Duldungsvollmacht (BGE 131 III 511 E. 3.2, 120 II 197 E. 2a; 85 II 22 E. 1 f.; Urteil 4C.293/2006 vom 17. November 2006 E. 2.1.1; ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 33 N 159 ff. mit weiteren Hinweisen auf die Kasuistik; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/EMMENEGGER, a.a.O., § 14 N 1413 mit weiteren Hinweisen). Letztlich ist aber die exakte dogmatische Einordnung – auch vorliegend – nicht entscheidend, sondern nur, ob eine (wie auch immer geartete) Bevollmächtigung bzw. ein entsprechender Gutglaubensschutz vorliegt oder nicht.

3.4 Der Umfang der Vollmacht beurteilt sich nach dem Inhalt der Bevollmächtigung und wird grundsätzlich vom Vollmachtgeber bestimmt (GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/EMMENEGGER, a.a.O., § 13 N 1355; JUNG, OR-Kurzkommentar, a.a.O., Art. 33 N 7). Nicht nur die Frage, ob eine Bevoll-

mächtigung erteilt wurde, entscheidet sich – falls ein tatsächliches Verständnis fehlt – nach dem sog. Vertrauensprinzip, sondern auch ihr Umfang (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 17; JUNG, OR-Kurzkommentar, a.a.O., Art. 33 N 7). Der Vertretene kann seine Vollmacht beliebig beschränken, sowohl örtlich, zeitlich, wie auch sachlich (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 22).

Eine Generalvollmacht liegt vor, wenn dem Vertreter Vollmacht für sämtliche Geschäfte wirtschaftlicher Natur erteilt wird, die ein bestimmtes Vermögen betreffen. ZÄCH hält die Gültigkeit einer nicht kaufmännischen Generalvollmacht für fraglich, weil der Vertretene die Konsequenzen einer solchen vielfach nicht überblicken könne. Für die Gültigkeit könne etwa angeführt werden, dass man sich auch durch die Unterzeichnung einer ungelesenen Urkunde gültig verpflichten könne. Dagegen spreche der Schutz der persönlichen Freiheit. Jedenfalls seien an ihre Entstehung zum Schutz des Vollmachtgebers besonders strenge Anforderungen zu stellen (ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 33 N 95 f. mit weiteren Hinweisen).

Die Mitteilung der Vollmacht kann nur vom Vertretenen ausgehen (statt vieler: BGE 120 II 197 E. 2b/bb; WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 31). Passives Verhalten (Dulden, Unterlassen) kann dabei nur als Kundgabe gelten, wenn zusätzliche vom "Vertretenen" gesetzte Umstände vorliegen, die den Dritten berechtigen, auf eine Vollmacht zu schliessen, eine blosse Vater-Sohn-Beziehung bzw. ein Verwandtschaftsverhältnis sind beispielsweise für sich allein nicht ausreichend (vgl. Urteil des Bundesgerichts 4C.127/2001 vom 22. August 2001 E. 2b; BGE 120 II 197 E. 3; ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 32 N 47 ff. mit weiteren Hinweisen auf die Kasuistik).

3.5 Zur Beweislast ist festzuhalten, dass Bestand und Umfang (inkl. allfälliger Beschränkungen) der Vollmacht von jener Partei zu beweisen sind, die sich darauf beruft; gleiches gilt für die Vollmachtskundgabe (WATTER, BSK OR I, a.a.O., Art. 33 N 36). So trägt im Fall der Klage des Dritten gegen den (angeblich) Vertretenen der Dritte die Beweislast dafür, dass der Vertreter im Namen des Vertretenen und mit dessen Ermächtigung gehandelt hat (ZÄCH, BK OR, a.a.O., Art. 32 N 184; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/EMMENEGGER, a.a.O., § 13 N 1338b mit weiteren Hinweisen).

4.

Vorliegend ist einzig zu klären, ob die relative Verjährung der Regressforderung in Bezug auf A.Z._____ unterbrochen worden ist; dies, auf-

grund einer Erklärung gegenüber A.Z._____ persönlich oder dadurch, dass sie im relevanten Zeitraum von 1990 bis 1994 die Wahrung ihrer Interessen in der Verrechnungssteuersache (ausdrücklich oder stillschweigend) ihrem Schwager, B.Z._____, übertragen und sich durch ihn in den Verhandlungen mit der ESTV hatte vertreten lassen. Falls dies zu bejahen wäre, wäre die relative Verjährung nicht nur gegenüber B.Z._____ (bereits rechtskräftig entschieden), sondern auch gegenüber A.Z._____ unterbrochen worden. Zur Klärung dieser Frage hat das Bundesgericht die Angelegenheit ans Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen, verbunden mit der Anweisung, von der Beschwerdeführerin angebotene Zeugen zu befragen. Dabei wurde die Wahl, welche Zeugen in welcher Form einvernommen würden, und ob ein Schriftenwechsel durchgeführt werde, dem Bundesverwaltungsgericht überlassen.

4.1

4.1.1 In ihrer Stellungnahme vom 31. März 2011 bringt die Beschwerdeführerin zum relevanten Sachverhalt zusammengefasst vor, es sei ausschliesslich zu untersuchen, ob A.Z._____ durch B.Z._____ vertreten worden sei. Aus den neuen Sachverhaltselementen wie aus dem schon Vorgetragenen ergebe sich, dass B.Z._____ die Interessen von A.Z._____ nicht nur von 1991 bis 1994, sondern von 1982 bis 2001 gegenüber der Y._____ vollumfänglich wahrgenommen habe (act. 4 N 8). A.Z._____ sei zwischen 1991 und 2000 regelmässig über die Geltendmachung des Steueranspruchs und die damit verbundene Überwälzungsforderung informiert worden. Die Information sei ihr durch B.Z._____, der seinerseits durch R._____, den damaligen Verwaltungsratspräsidenten und Delegierten der Y._____ orientiert worden sei, übermittelt worden (act. 4 N 9). A.Z._____ sei nach dem Tod ihres Mannes 1985/86 in dessen Rechtsstellung eingetreten und damit auch Minderheitsaktionärin bei der Y._____ geworden. Die notwendige Kommunikation mit der Y._____ sei ausschliesslich über B.Z._____ gelaufen, der A.Z._____ informiert und die Entscheidungen der "Familie Z._____" an R._____ weitergeleitet habe (act. 4 N 16).

Aufschlussreich sei auch, dass A.Z._____ nie an Generalversammlungen der Y._____ teilgenommen habe, in den Jahren 1987, 89 und 91-93 habe sie sich durch B.Z._____ vertreten lassen, 1994, 95 und 1997-2000 durch die jeweiligen Organvertreter. 1988, 90 und 96 habe sie weder teilgenommen noch sich vertreten lassen (act. 4 N 17).

Was den Ursprung des vorliegend strittigen Verfahrens betrifft, so hätten Anfang 1989 die Y._____ einerseits sowie B.Z._____ und A.Z._____ andererseits über den Verkauf der Partizipationsscheine verhandelt. Die Y._____ habe am 28. Februar 1989 die unterschriftsreifen Kaufverträge betreffend B.Z._____ sowie betreffend den "Nachlass D.Z._____" mit einem einzelnen Schreiben lediglich an B.Z._____ gesandt. Die unterzeichneten Verträge seien anschliessend von B.Z._____ retourniert worden. Zusätzlich sei die Abänderung eines Vertrags vom 7. Dezember 1982 notwendig geworden. Bemerkenswert sei, dass diese Abänderung bzw. Zusatzvereinbarung auch von A.Z._____ persönlich unterschrieben worden sei, neben dem Testamentsvollstrecker und B.Z._____, weshalb die Y._____ unter diesen Umständen habe annehmen dürfen, B.Z._____ sei auch der Vertreter von A.Z._____ (act. 4 N 22).

Im Frühjahr 1991 habe die ESTV die Y._____ orientiert, sie erachte den Kauf der Partizipationsscheine als Vorfall, welcher der Verrechnungssteuerpflicht unterliege. R._____ (Verwaltungsratspräsident und Delegierter der Y._____) habe unverzüglich veranlasst, dass der damalige Finanzchef der Y._____, U._____, B.Z._____ über die drohende Regressverpflichtung orientiert habe. Diesen habe er als Vertreter der "Familie Z._____" informiert. B.Z._____ habe seinen Steuerberater V._____ beauftragt, mit der L._____ (Steuerberaterin der Y._____) und deren Mitarbeiter T._____ zusammenzuarbeiten. Bereits Ende Mai 1991 habe in dieser Sache eine Sitzung zwischen V._____ und T._____ stattgefunden (act. 4 N 26). Sowohl R._____ als auch S._____ (seit 1992 Finanzchef der Y._____) wie auch T._____ hätten verstanden, V._____ handle für B.Z._____ sowie für A.Z._____. Dies bestätige ein Positionspapier von S._____ vom 25. November 1996, das sich regelmässig auf "Mme. et M. Z._____" beziehe (act. 4 N 27 f.).

R._____ habe mit schriftlicher "Attestation" vom 26. Februar 2004 bekräftigt, er habe "dans le cadre des relations d'affaires que j'ai entretenues avec la famille Z._____" regelmässig mit B.Z._____ kommuniziert, der seinerseits seine Schwägerin, A.Z._____, informiert habe. Diese habe diese Kommunikationsart nie in Frage gestellt, eine direkte Kommunikation zwischen der Y._____ und A.Z._____ habe es nie gegeben (act. 4 N 29).

Die Kommunikation mit der Y._____ habe noch zu Lebzeiten des 1985/86 verstorbenen Ehemannes von A.Z._____, D.Z._____, ausschliesslich über B.Z._____ stattgefunden. Dieser habe seinen Bruder D.Z._____ informiert und die Beschlüsse der "famille Z._____" an die Y._____ weitergegeben. Eine formelle (schriftliche) Vollmacht sei für diese Kommunikation nie ausgestellt worden. Es sei allen Parteien bewusst gewesen, dass es sich um eine Familienangelegenheit handle, wobei gerichtsnotorisch sei, dass unter Familienmitgliedern keine formellen schriftlichen Vollmachten ausgestellt würden, wenn sie nicht explizit für förmliche Angelegenheiten benötigt würden. D.Z._____ habe es somit zugelassen, dass B.Z._____ sich als sein Vertreter benehme, weshalb der Bestand einer formlosen Vollmacht nachgewiesen sei. Nach dem Hinschied von D.Z._____ habe sich an dieser Situation nichts geändert, gegenüber A.Z._____ sei die Kommunikation gleich weitergeführt worden (act. 4 N 35 f.).

Der Bestand der Vollmacht von A.Z._____ an B.Z._____ gehe namentlich aus der Tatsache hervor, dass die Korrespondenz betreffend den Partizipationsscheinsverkauf ausschliesslich an B.Z._____ gerichtet gewesen und von diesem retourniert worden sei. Aus diesem Umstand ergebe sich, dass A.Z._____ B.Z._____ ermächtigt habe, Mitteilungen der Y._____ in der Angelegenheit der Partizipationsscheine und damit in der Verrechnungssteuerproblematik zu empfangen. Unter diesen Umständen habe sich die Y._____ darauf verlassen dürfen und müssen, dass B.Z._____ der bevollmächtigte Vertreter von A.Z._____ für sämtliche Kommunikation gewesen sei, weshalb die relative Verjährung auch gegenüber der von B.Z._____ vertretenen A.Z._____ unterbrochen worden sei (act. 4 N 37, 39, 40).

4.1.2 In ihrer Replik vom 31. August 2011 führt die Beschwerdeführerin präzisierend und ergänzend Folgendes aus: Die Partizipationsscheine seien im Februar 1989 verkauft worden, weshalb die relative Verjährungsfrist frühestens am 31. Dezember 1994 geendet habe (act. 17 N 5). Nach 1994 sei die Frist – unbestritten – immer wieder unterbrochen worden. Entscheidend sei demnach einzig, ob B.Z._____ bevollmächtigt gewesen sei, 1991 und 1994 Mitteilungen für A.Z._____ entgegenzunehmen, was die Unterbrechung der Verjährung zur Folge hätte (act. 17 N 6-8). Sie halte daran fest, dass sämtliche Kommunikation der Y._____ über B.Z._____ erfolgt sei. Ab Dezember 1996 sei eine gewisse Kommunikation über den Beschwerdegegner gelaufen, der im No-

vember 1996 von A.Z._____ für die vorliegende Steuerangelegenheit beigezogen worden sei (act. 17 N 9).

Wesentlich für das vorliegende Verfahren sei das wiederholte Zugeständnis des Beschwerdegegners, worauf er zu behaften sei, dass B.Z._____ bevollmächtigt gewesen sei, A.Z._____ gegenüber der Y._____ zu vertreten, wenn auch angeblich nur zeitlich und inhaltlich beschränkt. Von einer Beschränkung der Vollmacht auf gesellschaftsrechtliche Angelegenheiten, unter Ausschluss steuerrechtlicher Fragen, sowie von einer zeitlichen Beschränkung ("hin und wieder", "gelegentlich") könne keine Rede sein; eine solche Beschränkung sei der Y._____ auch nie mitgeteilt worden (act. 17 N 13 f., 37).

Es sei falsch, dass A.Z._____ bis im November 1996 nicht von einer steuerrechtlichen Auseinandersetzung mit der ESTV gewusst habe. B.Z._____, der gegenüber der Y._____ als Vertreter von A.Z._____ fungiert habe, sei bereits im Frühjahr 1991 über die steuerliche Auseinandersetzung sowie das Risiko eines Rückgriffs orientiert worden. Dieses Wissen müsse sich A.Z._____ anrechnen lassen, selbst wenn sie – wider Erwarten – von B.Z._____ über die Verrechnungssteuerproblematik nicht orientiert worden wäre (act. 17 N 15, 30, 34).

Weiter führte die Beschwerdeführerin aus, es liege am Vollmachtgeber, nicht am Adressaten, Klarheit über Gegenstand und Umfang der Vollmacht zu schaffen. Hätte A.Z._____ sicherstellen wollen, dass B.Z._____ gegenüber der Y._____ nur in spezifischen Gebieten vertretungsberechtigt gewesen wäre, so hätte sie die Y._____ entsprechend informieren müssen (act. 17 N 19, 35, 50).

Der Beschwerdegegner sei darauf zu behaften, er sei im November 1996 durch B.Z._____ kontaktiert und zu einer Sitzung am 3. Dezember 1996 eingeladen worden. Die spätere Behauptung, er sei auch durch die Y._____ eingeladen worden, sei falsch. Diese habe weiterhin V._____ als Ansprechpartner für die "Familie Z._____" in der vorliegenden Steuerangelegenheit gehabt (act. 17 N 21). Ebenso sei in diesem Zusammenhang die Behauptung des Beschwerdegegners falsch, erst mit Schreiben vom 5. Oktober 2010 [recte: 2000] sei A.Z._____ angekündigt worden, eine Überwälzung der Verrechnungssteuer müsse in Betracht gezogen werden (act. 17 N 34).

B.Z._____ sei gegenüber der Y._____ in allen Angelegenheiten als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten, weshalb die Y._____ seit dem Hinschied von D.Z._____ bis im Dezember 1996 in allen Angelegenheiten, die nicht bloss formeller Natur gewesen seien, ausschliesslich über ihn kommuniziert habe (act. 17 N 28). Der Beschwerdegegner habe zugestanden, dass B.Z._____ für A.Z._____ "Ansprechpartner der Y._____ Gruppe" für interne Strukturanpassungen gewesen sei; interne Strukturanpassungen seien aber immer mit Steuerangelegenheiten verbunden, wodurch letztere notwendigerweise von der zugestandenen Vollmacht in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten miterfasst seien (act. 17 N 29).

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, der Beschwerdegegner gestehe explizit zu, es möge zutreffen, dass R._____ und die L._____ (T._____) fälschlicherweise der Überzeugung gewesen seien, A.Z._____ werde durch B.Z._____ informiert. Dieses Verhalten sei der Vertretenen zuzurechnen (act. 17 N 36).

Die versuchte Differenzierung zwischen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Angelegenheiten sei offensichtlich gekünstelt und im Nachhinein erfunden worden. Vielmehr habe sich die Verrechnungssteuerangelegenheit gerade auf den Verkauf der Partizipationsscheine bezogen und somit auch gerade eine "gesellschaftsrechtliche Angelegenheit" dargestellt, für die offensichtlich B.Z._____ als Vertreter bestellt worden sei (act. 17 N 36).

Das Verhalten von A.Z._____ spreche im Übrigen gegen die Behauptung, sie habe erst im November/Dezember 1996 bzw. am 5. Oktober 2000 erstmals erfahren, dass ihr eine Überwälzung der Verrechnungssteuer drohe. Hätte sie vor diesem Zeitpunkt keine Ahnung gehabt, dass ihr aufgrund der Verrechnungssteuerproblematik grosse Forderungen drohten, so wäre nach allgemeiner Lebenserfahrung zu erwarten, dass sie sich bei der Y._____ gemeldet, ihr Erstaunen über die späte Information ausgedrückt und sich gegen eine allfällige Überwälzung verwahrt hätte. Es sei aber nichts von all dem geschehen (act. 17 N 38).

Die Beschwerdeführerin liess weiter ausführen, es sei gerade B.Z._____ gewesen, der die Verhandlung für den Verkauf seiner Partizipationsscheine sowie derjenigen seiner Schwägerin, A.Z._____, mit der Y._____ geführt, der die beiden Vertragsentwürfe erhalten und diese nach Unterzeichnung wieder retourniert habe. Gerade mit Bezug auf

die Angelegenheit der Partizipationsscheine habe die Y._____ davon ausgehen dürfen, B.Z._____ sei zur Entgegennahme von Mitteilungen an A.Z._____ ermächtigt gewesen (act. 17 N 47).

4.2

4.2.1 Den Ausführungen der Beschwerdeführerin hält der Beschwerdegegner mit Eingabe vom 30. Juni 2011 insbesondere entgegen, die relative Verjährung sei am 22. Februar 1994 eingetreten, soweit sie nicht rechtswirksam unterbrochen worden sei (act. 11 N 3). Ausgeschlossen werden könne, dass die Verjährung durch eine Erklärung direkt gegenüber A.Z._____ unterbrochen worden sei (act. 11 N 4).

Der Beschwerdegegner macht geltend, er bestreite nicht, dass B.Z._____ in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten hin und wieder als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten sei. Sowohl die Y._____ als auch B.Z._____ seien sich indessen bewusst gewesen, dass A.Z._____ zu keinem Zeitpunkt eine Vollmacht betreffend ihre Steuerangelegenheiten an B.Z._____ erteilt habe; ebenso habe sich D.Z._____, der verstorbene Ehemann von A.Z._____, nie von seinem jüngeren Bruder in Steuerangelegenheiten vertreten lassen (act. 11 N 9).

Bis November 1996, als er – der Beschwerdegegner – von B.Z._____ zu einer Sitzung eingeladen worden sei, habe A.Z._____ nichts von einer steuerrechtlichen Auseinandersetzung mit der ESTV gewusst. Die Beschwerdeführerin habe sie erstmals mit Schreiben vom 5. Oktober 2000 darüber in Kenntnis gesetzt, dass auf sie Rückgriff genommen werden solle (act. 11 N 10, 54).

Im Zusammenhang mit dem Gegenstand bzw. Umfang der Vollmacht sei die Unterscheidung zwischen der Vertretung in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten und der Vertretung in persönlichen Steuerangelegenheiten zentral. B.Z._____ habe A.Z._____ jeweils nur in Aktionärsangelegenheiten der Y._____-Gruppe vertreten. Nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr habe es keine Hinweise dafür gegeben, B.Z._____ sei ermächtigt worden, A.Z._____ in Steuerfragen zu vertreten, sie habe auch in keinem Moment diesen Anschein erweckt (act. 11 N 12-14).

Die Gespräche zur Vorbereitung des Verkaufs der Partizipationsscheine sowie die Abwicklung der Transaktion seien durch den Willensvollstrecker im Nachlass von D.Z._____, Rechtsanwalt Dr. I._____, erfolgt. Der

Vertrag sei von A.Z._____ persönlich sowie von Rechtsanwalt I._____ unterzeichnet worden und eben gerade nicht durch B.Z._____ als Vertreter von A.Z._____ (act. 11 N 15 f., 48, 59). Es sei richtig, dass der Rückkauf der Partizipationsscheine von B.Z._____ und A.Z._____ aufeinander abgestimmt worden sei, daraus dürfe jedoch nicht auf ein Vertretungsverhältnis geschlossen werden (act. 11 N 17).

Weder die ESTV noch die Y._____ hätten A.Z._____ anfangs der 90-er Jahre über die Rechtsauffassung der ESTV informiert, nur B.Z._____ bzw. dessen Berater V._____ seien in die Gespräche involviert gewesen (act. 11 N 19).

A.Z._____ sei davon ausgegangen, der Rückkauf der Partizipationsscheine sei steuerfrei, was ihr mündlich zugesichert worden sei; aus diesem Grund sei es gar nicht möglich, dass A.Z._____ B.Z._____ eine Vollmacht in der steuerrechtlichen Auseinandersetzung erteilt habe. Jedenfalls behaupte nicht einmal die Beschwerdeführerin selbst, B.Z._____ sei eine Blanko-Generalvollmacht erteilt worden (act. 11 N 20).

Der Beschwerdegegner erklärt weiter, die Y._____ wäre als Steuerpflichtige verpflichtet gewesen, sich zu vergewissern, ob A.Z._____ über die drohenden Steuern Bescheid gewusst habe. Ebenso wäre sie verpflichtet gewesen, für klare Vertretungsverhältnisse zu sorgen und eine schriftliche Vollmacht einzuholen. Diese Unterlassungen dürften A.Z._____ nicht zum Nachteil gereichen (act. 11 N 20, 21, 59).

Erst beim Erlass der ersten Verfügung der ESTV in der vorliegenden Steuersache am 15. November 1996 hätten die Y._____ und B.Z._____ realisiert, dass eine gerichtliche Auseinandersetzung mit den Steuerbehörden unvermeidlich sei. Deshalb sei A.Z._____ bzw. er – der Beschwerdegegner – erstmals über die drohenden Steuern unterrichtet worden (act. 11 N 22 f.).

A.Z._____ sei nicht in allen Geschäften von B.Z._____ vertreten worden; dieser habe weder den Kaufvertrag für die Partizipationsscheine am 22. Februar 1989 noch den Aktienkaufvertrag vom 28. Februar 2001 unterzeichnet (act. 11 N 24 f., 48). B.Z._____ sei gelegentlich als Vertreter in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten aufgetreten, daneben sei A.Z._____ auch durch weitere Personen (R._____, Rechtsanwalt

I._____, H._____ und den Beschwerdegegner) vertreten worden (act. 11 N 29, 44).

B.Z._____ sei als Vertreter nur in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten betreffend die Stellung von A.Z._____ als Aktionärin der Y._____-Gruppe aufgetreten. Es werde von der Beschwerdeführerin kein einziges Indiz genannt, dass sie auch in Steuerfragen von B.Z._____ vertreten worden wäre (act. 11 N 32). Erstmals habe am 25. November 1996, als die relative Verjährung jedoch bereits eingetreten sei, ein Vertreter von A.Z._____ erfahren, dass für sie wegen des Verkaufs der Partizipationsscheine Verrechnungssteuern drohten (act. 11 N 37). In der Folge seien die Rechtsposition von A.Z._____ und B.Z._____ abgestimmt worden (act. 11 N 39). Völlig lebensfremd und entgegen der "zürcherisch-zwinglianischen Tradition" wäre hingegen die Annahme B.Z._____ hätte Einsicht oder irgendwelche Vertretungsrechte in Steuerangelegenheiten seines Bruders, D.Z._____, bzw. nach dessen Ableben seiner Schwägerin, A.Z._____, gehabt (act. 11 N 40).

Der Beschwerdegegner führt weiter aus, dass – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – von A.Z._____ schriftliche Vollmachten für B.Z._____ ausgestellt worden seien; eine solche sei für die ausserordentliche Generalversammlung vom 17. Dezember 1996 der von der Y._____ beherrschten Z._____ AG ausgestellt worden (act. 11 N 52).

Weder sei die "famille Z._____" als Einheit aufgetreten, die durch B.Z._____ vertreten worden sei noch sei A.Z._____ regelmässig zwischen 1991 und 2000 über die Geltendmachung des Steueranspruchs und die damit verbundene Überwälzungsforderung informiert worden (act. 11 N 58).

4.2.2 Mit Duplik vom 7. Oktober 2011 bringt der Beschwerdegegner ergänzend im Wesentlichen vor, die Beschwerdeführerin verdrehe die prozessrelevante Frage, indem sie ausführe, einzig massgebend sei, ob B.Z._____ 1991 und 1994 bevollmächtigt gewesen sei, verjährungsunterbrechende Mitteilungen für A.Z._____ entgegenzunehmen. Aufgrund der Akten ergebe sich eindeutig, dass A.Z._____ ihren Schwager von 1991 bis 1994 weder zur Wahrung ihrer Interessen in der Verrechnungssteuersache noch zur Vertretung gegenüber der ESTV beauftragt habe. Die Beschwerdeführerin versuche nun den Aktenbeweis durch einen Zeugenbeweis umzustossen. Diese Taktik sei unbehelflich, auch weil die bei-

den Hauptzeugen R._____ und S._____ nicht unabhängig seien (act. 22 N 10).

Über den Entscheid der ESTV vom 15. November 1996 habe er A.Z._____ mit grosser Zurückhaltung informiert. Zum einen habe er den Familienfrieden nicht gefährden wollen, habe er doch sogleich festgestellt, dass A.Z._____ keine Ahnung vom Steuerverfahren im Nachgang zum Verkauf ihrer Partizipationsscheine gehabt habe. Zweitens habe er den Goodwill von A.Z._____ gegenüber der Y._____ und deren Restrukturierungsprojekten wahren wollen (act. 22 N 11).

Es stehe fest, dass die Y._____ es unterlassen habe, A.Z._____ über das hängige ESTV-Verfahren zu orientieren. Zu Recht behaupte die Y._____ auch nicht, sie habe sich bei B.Z._____ vergewissert, dass A.Z._____ davon gewusst habe (act. 22 N 13). Es werde auch nicht behauptet, B.Z._____ habe sich als Vertreter von A.Z._____ ausgegeben, sondern nur, R._____ und S._____ seien davon ausgegangen, er vertrete die "famille Z._____". Damit fehle es an den tatsächlichen Voraussetzungen zur Annahme, es habe eine externe Duldungs- oder Anscheinsvollmacht vorgelegen (act. 22 N 15).

Er halte daran fest, dass A.Z._____ wie auch die Beschwerdeführerin davon ausgegangen seien, der Rückkauf der Partizipationsscheine sei steuerfrei und es handle sich beim Kaufpreis um den Nettopreis. Die Beschwerdeführerin habe sich mit allen ihr zur Verfügung stehenden Mittel gegen die Verrechnungssteuerverfügung gewehrt und auf die Abwehr der Forderung konzentriert; in der vorliegend relevanten Zeit sei daher die Überwälzung der Steuerpflicht kein Thema gewesen (act. 22 N 18).

A.Z._____ habe bis im Dezember 1996 keine Kenntnis von der Auseinandersetzung zwischen der Y._____ und der ESTV gehabt. Wer von nichts wisse, könne auch kein Vertrauen erwecken. Weder habe ein vertrauenserweckendes Verhalten von A.Z._____ vorgelegen noch habe sich B.Z._____ je als deren Vertreter in Steuerangelegenheiten ausgegeben (act. 22 N 19, 23, 36).

Der Beschwerdegegner führt weiter aus, für ihn bestehe kein Zweifel, dass der Steuerentscheid der ESTV vom 15. November 1996 der Auslöser gewesen sei, dass er zur Sitzung am 3. Dezember 1996 beigezogen worden sei. Weder das Verhalten von B.Z._____ an dieser Sitzung noch die Reaktion von A.Z._____ nach dem ersten Orientierungsge-

spräch hätten darauf hingedeutet, dass sie über die anstehende Steuerproblematik informiert gewesen sei (act. 22 N 30).

An der Sitzung vom 3. Dezember 1996 sei keine Rede davon gewesen, die Verrechnungssteuer zu überwälzen. Vielmehr hätten die Beteiligten ausgesprochen zuversichtlich geklungen, dass ein Verzicht auf die Auferlegung der Verrechnungssteuern zwar auf dem Verhandlungsweg nicht erreicht worden sei, aber mit guten Chancen rechtlich durchgesetzt würde. Der Rückgriff sei bis zur Ankündigung vom 5. Oktober 2000 kein Thema gewesen (act. 22 N 33, 36 f.).

5.
Am 1. Februar 2012 wurden vom Bundesverwaltungsgericht Zeugeneinvernahmen durchgeführt. Seitens des Gerichts waren Instruktionsrichter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo, Gerichtsschreiberin Ursula Spörri sowie Protokollführerin Myriam Radoszycki anwesend. Es erschienen Rechtsanwalt Dr. O._____, P._____, Chef Rechtsdienst, sowie M._____, Mitglied des Rechtsdienstes, für die Beschwerdeführerin sowie der Beschwerdegegner in Begleitung von Rechtsanwalt Dr. N._____.

5.1 Als erster Zeuge wurde R._____ einvernommen.

5.1.1 Auf die Frage seiner Beziehungen zur Beschwerdeführerin und zum Beschwerdegegner bzw. zu A.Z._____ erklärte er, in der Zeit von 1990 bis 1994 Verwaltungsratsdelegierter und Präsident der Y._____ gewesen zu sein. Heute sei er Ehrenpräsident der Beschwerdeführerin ohne weitere Tätigkeit für die Gesellschaft. Im Jahr 2000 sei er als Präsident zurückgetreten, als Verwaltungsratsdelegierter bereits früher (act. 34 S. 3).

A.Z._____ habe er einige Male anlässlich der Generalversammlungen der Z._____ AG getroffen. Sie hätten nicht über geschäftliche Angelegenheiten, sondern über private oder allgemeine Themen gesprochen (act. 34 S. 3, 4).

5.1.2 Im Vorfeld dieser Einvernahme habe er sich ein paar Mal mit Vertretern der Beschwerdeführerin getroffen, um die Dokumente zu bestimmen, welche die Beschwerdeführerin einreichen solle. Seine Erinnerungen hätten geholfen, die geeigneten Unterlagen zu finden. Er wisse aber nicht, was schliesslich eingereicht worden sei. 1990-1994 habe er sicherlich über das vorliegende Prozessthema gesprochen, insbesondere mit sei-

nen Mitarbeitern U._____ und S._____. Ebenso habe er jedesmal, wenn ein wichtiges Thema zu besprechen gewesen sei, mit Herrn Z._____ gesprochen. Dieser sei seine Ansprechperson ("l'intermédiaire") gegenüber seiner Schwägerin gewesen (act. 34 S. 4).

5.1.3 Mit A.Z._____ habe er nie über Steuern oder andere geschäftliche Angelegenheiten gesprochen, da dies nicht ihr Fachgebiet gewesen sei (act. 34 S. 4 f.).

Mit B.Z._____ habe er persönlich gesprochen, aber es sei schwierig, die Treffen zeitlich einzuordnen. Alle wichtigen Dinge habe er mit ihm allein besprochen, und B.Z._____ habe sie seiner Schwägerin in geeigneten Worten mitgeteilt. Auf die Frage, ob bei diesen Gesprächen mit B.Z._____ die Verrechnungssteuer oder andere steuerliche Fragen ein Thema gewesen seien, antwortete der Zeuge R._____, höchst wahrscheinlich, da dies ein wichtiges Thema gewesen sei. Es sei aber schwierig zu sagen, ob es während der vorliegend relevanten Zeitperiode gewesen sei. Vor seinem Tod habe sich B.Z._____ bei ihm für die exzellente Zusammenarbeit bedankt. Er habe B.Z._____ manchmal alleine für wichtige Unterredungen getroffen, manchmal auch an Sitzungen mit anderen Personen, so mit Verwaltungsratsmitgliedern der Z._____ AG oder der Y._____ (act. 34 S. 5).

5.1.4 Auf die Frage, ob er das Gefühl gehabt habe, B.Z._____ trete in diesen Gesprächen als Vertreter weiterer Personen auf, antwortete der Zeuge R._____, es komme darauf an. Wenn es um die Familie gegangen sei, dann habe er auch im Auftrag seiner Familienmitglieder gehandelt. Auf Vorhalt, woraus er dies geschlossen habe, erklärte der Zeuge R._____, er habe alles, was die Familie Z._____ betroffen habe, mit B.Z._____ besprochen. B.Z._____ habe nichts ausdrücklich zu seiner Beziehung zu A.Z._____ gesagt. Ob er, die Y._____ oder die Beschwerdeführerin je im Besitz einer schriftlichen Vollmacht von A.Z._____, in der sie B.Z._____ als ihren Vertreter bestimmt hätte, gewesen seien, wisse er nicht. Er glaube nicht, dass eine solche Vollmacht vorgelegen habe (act. 34 S. 6). Auf die Frage, ob eine mündliche Vollmacht erteilt worden sei, meinte er, dies sei nicht so ein juristisches Verhältnis gewesen ("c'était moins juridique que ça"). Für ihn sei dies eine Familienangelegenheit gewesen; innerhalb der Familie seien die Dinge in geeigneter Form geregelt worden. Dies sei wenig formell geregelt worden, sondern habe sich natürlich so ergeben (act. 34 S. 6 f.). Die Vollmacht habe sich seiner Meinung nach auf alle Probleme, die sich im Zu-

sammenhang mit dieser Familie gestellt hätten, bezogen, ohne Ausnahme ("sans distinction"). Die Beziehungen seien sehr informell und von grossem Vertrauen geprägt gewesen, es habe keine unterschriebenen Papiere gegeben. Auf Nachfrage präzisierte der Zeuge R._____, unter "Familie" habe er die Schwägerin und die Kinder von B.Z._____ verstanden (act. 34 S. 7).

5.1.5 B.Z._____ habe nie gesagt, seine Familie sei mit irgendetwas nicht einverstanden. Der Zeuge R._____ gab zu Protokoll, er habe den Eindruck gehabt, es sei alles im Gleichgewicht gewesen und habe auf gegenseitigem Vertrauen beruht, es habe keine offensichtlichen Spannungen gegeben. Er glaube, dass B.Z._____ die Angelegenheiten mit der Familie besprochen habe, habe es aber nicht gesehen. B.Z._____ habe seiner Schwägerin die besprochenen Probleme in verständlichen Worten geschildert. Er habe den Eindruck gehabt, zwischen B.Z._____ und A.Z._____ habe eine Harmonie bestanden. Es sei nur ein Gefühl, was zwischen ihnen besprochen worden sei, Genaues wisse er nicht (act. 34 S. 8). Auf Nachfrage, ob die Vollmacht auch steuerliche Fragen umfasst habe, erklärte der Zeuge R._____, sie habe alles umfasst, ohne Ausnahme (act. 34 S. 8 f.). Sie hätten sicher mit B.Z._____ über die Verrechnungssteuer und die Überwälzung gesprochen, aber er wisse nicht, wann dies gewesen sei (act. 34 S. 9).

5.1.6 Die mündlichen Aussagen des Zeugen R._____ bestätigen seine (weniger ausführlichen) schriftlichen Angaben in seiner bei den Akten liegenden "Attestation" vom 26. Februar 2004.

5.2 Als zweiter Zeuge wurde S._____ befragt.

5.2.1 Er sei 1978 bei der Y._____ als Buchhalter eingestiegen, 1992 sei er Finanzchef der Gruppe geworden und auch nach der Fusion bei der X._____ geblieben, bis er 2008 pensioniert worden sei (act. 34 S. 11).

A.Z._____ habe er einmal getroffen anlässlich einer Verwaltungsratssitzung bei der Z._____ AG, nach dem Kauf der Partizipationsscheine von B.Z._____ in Q._____ (act. 34 S. 11).

5.2.2 Im Vorfeld dieser Einvernahme habe er sich Mitte Januar 2012 mit Herrn M._____ getroffen und versucht, die Geschichte aufzufrischen, immerhin habe diese vor 22 Jahren begonnen. Natürlich hätten sie auch

1990-94 über die Sache gesprochen. Er habe mit seinen Kollegen dieses Dossier betreut (act. 34 S. 11).

5.2.3 Mit A.Z._____ habe er sich nie persönlich unterhalten (act. 34 S. 12).

B.Z._____ sei er an informellen Treffen, beispielsweise nach Verwaltungsratssitzungen, begegnet und habe mit ihm gesprochen (act. 34 S. 11). Auf die Frage, ob sie die Verrechnungssteuerangelegenheiten oder andere steuerliche Probleme besprochen hätten, erklärte der Zeuge S._____, ja, sie hätten diese Dossiers bei ihren Treffen erörtert. Sie hätten über die Entwicklung der Ereignisse, die ihn betroffen hätten, gesprochen. Er könne nicht genau sagen, wann er mit B.Z._____ über die Verrechnungssteuer gesprochen habe; die Verantwortlichkeit habe er 1992/93 übernommen. Er habe sich allein mit B.Z._____ unterhalten, manchmal sei auch R._____ dabei gewesen (act. 34 S. 12).

5.2.4 Auf die Frage, ob B.Z._____ anlässlich dieser Gespräche den Eindruck vermittelt habe, noch für eine andere Person zu handeln, antwortete der Zeuge S._____, für ihn sei es absolut klar gewesen, dass es nur ein Dossier gegeben habe. B.Z._____ sei sein Ansprechpartner gewesen, mit dem er gesprochen habe. Für ihn habe das Dossier die ganze Familie Z._____ betroffen (act. 34 S. 12). Seit Beginn der ganzen Sache hätten sie immer mit B.Z._____ als Vertreter der Familie Z._____ gesprochen. B.Z._____ habe nicht über seine Beziehung zu A.Z._____ gesprochen. Er wisse weder etwas von einer schriftlichen noch von einer mündlichen Vollmacht, mit der B.Z._____ als Vertreter bezeichnet worden wäre. Im guten Glauben hätten sie das Dossier immer als solches der Familie Z._____ behandelt, ohne Unterschied zwischen den einzelnen Familienmitgliedern (act. 34 S. 13).

5.2.5 Bei den Treffen mit B.Z._____ habe er nicht nur über die Verrechnungssteuerangelegenheiten, sondern auch über betriebliche Dinge und die Firma an sich gesprochen (act. 34 S. 13). Sie hätten sich jedoch ausschliesslich über betriebliche, nicht über familiäre Fragen unterhalten (act. 34 S. 14).

5.3 Als dritter Zeuge wurde T._____ einvernommen.

5.3.1 Zu der Beschwerdeführerin habe er nur berufliche Verbindungen gepflegt. Er bzw. die Gesellschaft L._____, bei welcher er gearbeitet

habe, sei in der Zeit von 1990-94 von der Y._____ beauftragt worden, sie im Verfahren gegenüber der ESTV zu vertreten (act. 34 S. 17).

A.Z._____ habe er nicht gekannt (act. 34 S. 17).

5.3.2 Er wisse in groben Zügen, worum es im vorliegenden Prozess gehe. Gestern habe er einen Anruf von Herrn M._____ erhalten, um über die heutige Befragung zu sprechen. Er habe ihm gesagt, er würde zum Thema der Verjährung des Anspruchs der Y._____ im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer befragt. 1990-94 habe er dieses Thema mit der Y._____, insbesondere mit R._____ und S._____, die seine Ansprechpersonen gewesen seien, besprochen. Ebenso habe er mit Herrn V._____, dem Vertreter der Familie Z._____ gesprochen (act. 34 S. 17).

5.3.3 Mit A.Z._____ habe er nie gesprochen (act. 34 S. 18).

B.Z._____ habe er einmal in Q._____ getroffen, habe ihn begrüsst, aber sich nicht weiter mit ihm unterhalten. Er habe mit ihm auch keine steuerlichen Fragen erörtert (act. 34 S. 18).

5.3.4 Er habe nie eine schriftliche Vollmacht gesehen und wisse auch nichts von einer mündlichen Vollmacht. Er wisse, dass es vorliegend um Herrn und Frau Z._____ gehe. Er habe lediglich die Gesellschaft im Beschwerdeverfahren gegen die ESTV unterstützt. Er habe immer Herrn V._____ und nie B.Z._____ kontaktiert (act. 34 S. 18). R._____ und S._____ hätten Herrn V._____ als Vertreter der Z._____s bzw. von Herrn und Frau Z._____ bezeichnet (act. 34 S. 19).

5.4 Als vierter Zeuge wurde schliesslich U._____ befragt.

5.4.1 Er sei 1952 zur Firma Y._____ gekommen. 1976 habe er in W._____ als Verwaltungsratsdirektor und Finanzchef begonnen. Bis November 1994 sei er Finanzchef gewesen und habe die Firma 1995 verlassen. Bei der X._____ habe er nie eine Funktion bekleidet. Er sei lediglich ein kleiner Aktionär und Pensionär. Er habe auch keine Einsicht in Dokumente gehabt, um seine Erinnerung aufzufrischen (act. 34 S. 21).

Zu A.Z._____ habe er keinerlei Verbindung gehabt (act. 34 S. 21).

5.4.2 Er habe auf der Vorladung zur Einvernahme gesehen, dass es vorliegend um die Frage der Verrechnungssteuer gehe. Er denke, es gehe

um den Kauf der Partizipationsscheine oder die Übertragung von B.Z._____ an seine Familie, worüber er nicht Bescheid wisse. Er habe mit niemandem über das Prozessthema gesprochen. Herr M._____ habe ihn vor einer guten Woche angerufen, um ihm 'hallo zu sagen', aber sie hätten nicht über das Verfahren gesprochen (act. 34 S. 21). Soviel er wisse, hätten sie 1990-94 nicht über die Sache gesprochen, es hätten sich keine Fragen in diesem Zusammenhang gestellt (act. 34 S. 22).

5.4.3 Mit A.Z._____ habe er sich nie persönlich unterhalten (act. 34 S. 22).

B.Z._____ habe er zusammen mit R._____ gesprochen. Sie hätten keine steuerlichen Fragen erörtert, die Gespräche hätten sich um die Bewertung der Aktiven und Passiven der beiden Firmen sowie den Wert des Aktientausches gedreht (act. 34 S. 22).

5.4.4 Soviel er wisse, habe er nicht den Eindruck gehabt, B.Z._____ habe noch jemanden vertreten. Er glaube nicht, mit B.Z._____ über seine Familie oder jemand anderen diskutiert zu haben. B.Z._____ habe mit ihm nicht über A.Z._____ gesprochen (act. 34 S. 22). Er wisse weder von einer schriftlichen noch von einer mündlichen Vollmacht. Er wisse nicht mehr den ganzen Zusammenhang dieser Angelegenheit und habe daher keine weiteren Bemerkungen (act. 34 S. 23).

5.5

5.5.1 In ihrer Stellungnahme zu den Zeugeneinvernahmen weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass mit dem Zugeständnis des Bestandes einer Vollmacht durch den Beschwerdegegner die Vertretungsfrage positiv beantwortet sei. A.Z._____ sei laut Zugeständnis des Beschwerdegegners gegenüber der Y._____ vertreten gewesen (act. 42 N 4). Die vom Beschwerdegegner behauptete Beschränkung der Vollmacht sei von diesem zu beweisen (act. 42 N 5 f.). Die Zeugeneinvernahmen zeigten nun, dass der Beschwerdegegner diesen Beweis nicht erbringen könne (act. 42 N 7). Selbst wenn – wider Erwarten – eine Beschränkung der Vollmacht bestanden hätte, könne der Beschwerdegegner daraus nichts für sich ableiten: Es sei nicht erstellt, dass eine solche Beschränkung der Y._____ je mitgeteilt worden wäre (act. 42 N 32).

Zu den einzelnen Befragungen macht sie – soweit hier relevant – geltend, R._____ habe ausgeführt, B.Z._____ sei sein Ansprechpartner gewesen (act. 42 N 9 f.). Er habe wiederholt bestätigt, dass B.Z._____

der Vertreter der ganzen Familie Z._____ gewesen sei und dass er namentlich für seine Schwägerin gehandelt habe (act. 42 N 11). Eine Beschränkung der Vollmacht sei ihm nicht bekannt gewesen (act. 42 N 12). Der Zeuge R._____ habe einen sehr überlegten und besonnenen Eindruck gemacht und dürfe als in jeder Hinsicht glaubwürdig erscheinen. Er habe den Bestand einer Vollmacht von A.Z._____ bestätigt und gezeigt, dass er keinen Anlass gehabt habe, von einer bloss beschränkten Vollmacht auszugehen (act. 42 N 16 f.).

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, die Aussagen des Zeugen S._____ bestätigten, dass B.Z._____ gegenüber der Y._____ als Vertreter der "famille Z._____" aufgetreten sei und keine Anzeichen dafür bestanden hätten, die Vertretungsmacht sei irgendwie beschränkt gewesen (act. 42 N 21).

Der Zeuge T._____ habe bekräftigt, dass nach seinem sowie dem Verständnis der Herren R._____ und S._____ Herr V._____ Vertreter von B.Z._____ und A.Z._____ gewesen sei. Diese Aussage bestätige, dass auf Seiten der Y._____ der gute Glaube an eine unbeschränkte Vollmacht von B.Z._____ und dessen Vertreter V._____ mit Bezug auf A.Z._____ bestanden habe (act. 42 N 25).

In Bezug auf den Zeugen U._____, erklärt die Beschwerdeführerin, dieser sei offensichtlich der Ansicht gewesen, dass es sich bei der Befragung um die Angelegenheit des Kaufs der Partizipationsscheine handle (act. 42 N 26). Er scheine auch die Frage, ob B.Z._____ den Eindruck erweckt habe, auch für dritte Personen zu handeln, nicht verstanden zu haben (act. 42 N 28). Die Aussagen stünden in offenem Widerspruch zum Zugeständnis des Beschwerdegegners, wonach eben tatsächlich eine (wenn auch angeblich beschränkte) Vollmacht bestanden habe. Angesichts des Alters und des offensichtlich schlechten Gesundheitszustands könne dem Zeugen U._____ wegen seines offensichtlichen Unverständnisses der Fragen wohl kein Vorwurf gemacht werden (act. 42 N 29).

5.5.2 Der Beschwerdegegner bringt in seiner Stellungnahme zu den Zeugeneinvernahmen im Wesentlichen vor, der Zeugenbeweis der Beschwerdeführerin sei gescheitert. Das Ergebnis lasse an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig. Keiner der Zeugen habe bestätigt, Kenntnis von einer mündlichen oder schriftlichen Vollmacht von A.Z._____ an B.Z._____ gehabt zu haben (act. 41 N 4).

6.
Aus den Ausführungen der Parteien sowie der Zeugen ergibt sich, dass nur R._____ mit A.Z._____ persönlich gesprochen hatte, dabei aber keine Steuerangelegenheiten zur Sprache kamen und damit auch die Verrechnungssteuerforderung kein Thema war. Demzufolge wurde die Verjährung – wie dies das Bundesgericht in seinem Urteil als "denkbar" bezeichnet hatte (act. 1 S. 20) – nicht durch eine Erklärung gegenüber A.Z._____ persönlich unterbrochen. Dies räumt auch die Beschwerdeführerin ein, indem sie erklärt, die einzig entscheidende Frage sei vorliegend, ob B.Z._____ bevollmächtigt gewesen sei, Mitteilungen für A.Z._____ entgegenzunehmen (act. 17 N 8).

7.
Es ist daher nachfolgend zu prüfen, ob B.Z._____ als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten ist und ob er dafür eine Ermächtigung hatte. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (E. 3.1). Da die Beschwerdeführerin behauptet, B.Z._____ habe als Vertreter von A.Z._____ gehandelt und daraus den Unterbruch der Verjährung ableiten will, hat sie Bestand und Umfang der Vollmacht zu beweisen und trägt dafür die Beweislast (vgl. E. 3.5).

7.1 Zunächst ist gefordert, dass der potentielle Vertreter, B.Z._____, der Beschwerdeführerin gegenüber (auch) in fremdem Namen, demjenigen seiner Schwägerin, A.Z._____, handelte (vgl. E. 3.1). Da sowohl B.Z._____ als möglicher Vertreter als auch die angeblich Vertretene A.Z._____ bereits vor fast zehn Jahren verstorben sind, konnten sie sich nie persönlich äussern oder befragt werden.

7.2 Die Beschwerdeführerin behauptet, B.Z._____ sei gegenüber der Y._____ in allen Angelegenheiten als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten. Sie leitet dies aber – wie aus ihren Darstellungen hervorgeht – aus dem Verhalten der Beteiligten bzw. aus dem beschränkten Zugeständnis des Beschwerdegegners, B.Z._____ sei in gesellschaftsrechtlichen Fragen als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten, ab.

Die Zeugen R._____ und S._____ erklärten, für sie sei klar gewesen, dass B.Z._____ für die Familie handle, er sei stets Ansprechperson gewesen. Sie hätten mit ihm immer als Vertreter der Familie Z._____ gesprochen. Wie es scheint, gingen die beiden in der relevanten Zeit für die Beschwerdeführerin handelnden Personen stets davon aus, B.Z._____ handle als Vertreter. Aus den Aussagen und den übri-

gen Akten ist jedoch nicht erstellt, dass er dies je geäussert oder sonst wie angezeigt hätte. Auch der Beschwerdegegner weist darauf hin, es werde nicht behauptet, B.Z._____ habe sich als Vertreter von A.Z._____ ausgegeben, sondern nur, R._____ und S._____ seien davon ausgegangen. Damit fehle es an den tatsächlichen Voraussetzungen zur Annahme, es habe eine externe Duldungs- oder Anscheinsvollmacht vorgelegen.

Der Zeuge T._____ gab zu Protokoll, ihm sei V._____ als Vertreter von B.Z._____ und A.Z._____ vorgestellt worden. Die Herren R._____ und S._____ hätten in als Vertreter für B.Z._____ und A.Z._____ bezeichnet. Die Beschwerdeführerin will daraus eine unbeschränkte Vollmacht von A.Z._____ an B.Z._____ ableiten. Dieser Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Aus dieser Äusserung geht vielmehr hervor, dass die Kommunikation betreffend Vertretungsverhältnisse nicht eindeutig war. Gegenüber Herrn T._____ trat offensichtlich gerade nicht B.Z._____ als Vertreter von A.Z._____ auf; er wurde auch nicht als ihr Vertreter bezeichnet, sondern vielmehr Herr V._____.

Der Zeuge U._____ will schliesslich gar kein Vertretungsverhältnis bemerkt haben. Die Beschwerdeführerin sagt dazu schlicht, der – von ihr angerufene – Zeuge U._____ habe die Frage wohl nicht verstanden und ohnehin gemeint, es gehe um den Kauf der Partizipationsscheine. Die Anwesenden des Gerichts erhielten jedoch nicht den Eindruck, dass der Zeuge U._____ die Fragen nicht verstanden hätte. Auch wenn er offensichtlich gewisse gesundheitliche Probleme hatte, wirkte er nicht so, als ob er das Prozessthema nicht erfassen könnte. Er konnte sich nicht mehr detailliert erinnern, worauf er mehrfach hinwies, was jedoch mit dem langen Zeitablauf ohne Probleme erklärt werden kann. Seine Aussage zeigt ebenfalls, dass nicht klar war, ob B.Z._____ als Vertreter handelte.

7.3 Aus der Würdigung der Zeugenaussagen und der weiteren Akten kann – wie gezeigt – nicht klar erstellt werden, ob B.Z._____ in der vorliegend interessierenden Verrechnungssteuersache als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten ist. Aus tatsächlichen Gründen kann ausgeschlossen werden, dass er unter dem Namen seiner Schwägerin gehandelt hätte. Ob er allerdings geäussert oder sonstwie angezeigt hatte, er handle nicht nur in seinem eigenen Namen, sondern auch in demjenigen seiner Schwägerin, muss zumindest bezweifelt werden.

Wie der Beschwerdegegner freilich selbst einräumt, ist B.Z._____ teilweise als Vertreter von A.Z._____ aufgetreten. Wenn er – was die Beschwerdeführerin geltend macht – über eine umfassende Vollmacht verfügt hätte, hätte bei seinen Handlungen zwanglos auf ein Auftreten als Vertreter geschlossen werden können, ohne dass er das Vertretungsverhältnis jedesmal angezeigt hätte. Da sein Handeln als Vertreter also massgeblich vom Umfang der Ermächtigung abhängt, ist dieser nachfolgend genauer zu prüfen.

8.

8.1 Was nun das zweite der zwingend kumulativ erforderlichen Elemente, die Vertretungsmacht von B.Z._____ gegenüber A.Z._____, anbelangt, so besteht offensichtlich keine schriftliche Vollmacht, die ihn als Vertreter von A.Z._____ auswiese. Weder liegt eine solche bei den Akten noch wird ihr Vorhandensein behauptet. Auch die vier befragten Zeugen bestätigten übereinstimmend, sie wüssten nichts von einer schriftlichen Vollmacht.

8.2 Wie dargelegt (E. 3.3), kann eine Vollmacht aber auch mündlich oder konkludent erteilt werden. Ob derlei vorliegend der Fall ist, ist nunmehr zu prüfen.

8.2.1 Die Zeugen S._____, T._____ und U._____ sagten alle drei, sie wüssten nichts von einer mündlichen Vollmacht (E. 5.2.4, 5.3.4, 5.4.4). Der Zeuge R._____ meinte, das Verhältnis sei nicht so juristisch, sondern sehr informell und von grossem Vertrauen geprägt gewesen (E. 5.1.4). Das Vorliegen einer mündlichen Vollmacht lässt sich aus den Aussagen der befragten Zeugen demzufolge nicht erstellen.

8.2.2 Zur konkludenten Erteilung einer Vollmacht ist in Erinnerung zu rufen, dass passives Verhalten (Dulden, Unterlassen) eines möglichen Vollmachtgebers nur dann als Kundgabe gilt, wenn von diesem gesetzte weitere Umstände vorliegen, die den Dritten berechtigen, auf eine Vollmacht zu schliessen (vgl. vorne E. 3.4).

8.2.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Bestand der Vollmacht ergebe sich namentlich daraus, dass die Korrespondenz betreffend den Partizipationsscheinsverkauf im Jahr 1989 ausschliesslich an B.Z._____ gerichtet und von diesem retourniert worden sei. Daraus ergebe sich, dass A.Z._____ ihren Schwager ermächtigt habe, Mitteilungen der Y._____ im Bereich der Partizipationsscheine und der damit

verbundenen Verrechnungssteuerproblematik zu empfangen. Bemerkenswert sei, dass die notwendig gewordene Zusatzvereinbarung zu einem Vertrag vom 7. Dezember 1982 von A.Z._____ persönlich unterzeichnet worden sei neben dem Testamentsvollstrecker und B.Z._____. Unter diesen Umständen habe sich die Y._____ auf eine umfassende Vollmacht verlassen dürfen und müssen.

Wie die Beschwerdeführerin selbst erklärt und aus den Akten hervorgeht, wurde der Vertrag vom 22. Februar 1989 betreffend Kauf der Inhaber-Partizipationsscheine nicht von B.Z._____, sondern von A.Z._____ persönlich und von Rechtsanwalt I._____ unterzeichnet. Dieser Umstand ist ein starkes Indiz dafür, dass sich A.Z._____ in dieser Angelegenheit eben gerade nicht vertreten lassen wollte. Auch die gemeinsame Unterzeichnung der erwähnten Zusatzvereinbarung weist nicht – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – auf ein umfassendes Vertretungsverhältnis hin. Als (gemeinsame) Verkäufer waren D. und B.Z._____ beide Vertragspartei des ursprünglichen Vertrags. Folglich war ihre gemeinsame Vertragsunterzeichnung (persönlich oder von einem Vertreter) notwendig. Mit der Zusatzvereinbarung wurde der Vertrag nach dem Tod D.Z._____s an die neuen Verhältnisse angepasst, wiederum waren die Unterschriften von B.Z._____ sowie A.Z._____ als Erbin notwendig. Dadurch, dass A.Z._____ diese Zusatzvereinbarung persönlich unterzeichnet hatte, ergibt sich wiederum, dass sie auch bei diesem Geschäft nicht vertreten wurde. Allein aus der Tatsache, dass die beiden Verträge an B.Z._____ gesandt und von diesem retourniert wurden, lässt sich nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin ableiten. Nur durch das Empfangen, Weiterleiten und Zurücksenden eines Schriftstücks lässt sich noch kein Vertretungsverhältnis begründen. Ausserdem lässt sich das gewählte Vorgehen auch durch rein praktische Gründe (geringerer Administrativaufwand) begründen, enthielt die Postsendung auch die Zusatzvereinbarung, die miteinander oder nacheinander von B.Z._____ und A.Z._____ zu unterzeichnen war.

Was die Vorbereitung des Partizipationsscheinsverkaufs anbetrifft, widerspricht sich die Beschwerdeführerin, indem sie in ihrer ersten Stellungnahme ausführt, die Verhandlungen seien mit A.Z._____ und B.Z._____ geführt worden, während sie in der Replik erklärt, nur mit letzterem die Verhandlungen geführt zu haben. Der Beschwerdegegner äussert schliesslich, die Gespräche seien von Rechtsanwalt I._____ geführt worden. Mit anderen Worten sind die Umstände vor Vertragsabschluss, die mehr als zwanzig Jahre zurückliegen, heute nicht mehr klar

nachvollziehbar. Es ist jedenfalls nicht nachgewiesen, dass die Verhandlungen nur und ausschliesslich mit B.Z._____ geführt worden wären.

8.2.2.2 Die Beschwerdeführerin trägt überdies vor, der Beschwerdegegner habe wiederholt zugestanden, B.Z._____ sei bevollmächtigt gewesen, A.Z._____ gegenüber der Y._____ zu vertreten, wenn auch angeblich beschränkt. Eine solche Beschränkung sei der Y._____ jedoch nie mitgeteilt worden. Es liege aber am Vollmachtgeber, Klarheit über Gegenstand und Umfang der Vollmacht zu schaffen. Die vom Beschwerdegegner behauptete Beschränkung der Vollmacht sei von diesem zu beweisen.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie dargelegt (E. 3.4), ist in der Literatur die Zulässigkeit der nicht kaufmännischen Generalvollmacht nicht unbestritten. Jedenfalls wird eine solche Generalvollmacht nicht vermutet, sondern müsste explizit erteilt werden. Dass eine solche Generalvollmacht erteilt worden wäre, behauptet jedoch nicht einmal die Beschwerdeführerin, was auch der Beschwerdegegner feststellt.

Wie ebenfalls bereits ausgeführt (E. 3.5, E. 7), ist es nicht Sache des Beschwerdegegners die Beschränkung der Vollmacht zu beweisen. Statt dessen muss die Beschwerdeführerin nachweisen, dass eine die Steuerangelegenheit zumindest mitumfassende Vollmacht bestand.

8.2.2.3 Weiter äussert die Beschwerdeführerin, die versuchte Differenzierung zwischen gesellschafts- und steuerrechtlichen Angelegenheiten sei offensichtlich gekünstelt und im Nachhinein erfunden. Vielmehr habe sich die Verrechnungssteuerangelegenheit auf den Verkauf der Partizipationsscheine bezogen und damit auch gerade eine "gesellschaftsrechtliche Angelegenheit" dargestellt, für die offensichtlich B.Z._____ als Vertreter bestellt worden sei.

Auch mit der pauschalen Behauptung, die Differenzierung der Vollmacht sei "gekünstelt" und "erfunden", gelingt es der Beschwerdeführerin nicht zu beweisen, dass für die vorliegend interessierende Thematik eine Vollmacht vorgelegen hätte. Wie schon unter E. 8.2.2.1 dargelegt, spricht insbesondere der von A.Z._____ persönlich unterzeichnete Kaufvertrag gegen eine Vertretung durch B.Z._____ in Sachen der Partizipationsscheine und der damit verbundenen Verrechnungssteuerangelegenheit. Eine Unterscheidung von gesellschafts- und steuerrechtlichen Angelegenheiten scheint insbesondere unter finanziellen Aspekten nachvollzieh-

bar. Während den Aktionär gemäss aktienrechtlichen Vorschriften lediglich die Leistungspflicht für den Bezug der Aktie(n) trifft (vgl. Art. 680 Abs. 1 OR), ergeben sich im Bereich des Steuerrechts verschiedentlich finanzielle Verpflichtungen.

8.2.2.4 Die Beschwerdeführerin argumentiert zudem, das Verhalten von A.Z._____ spreche gegen die Behauptung, dass sie vor November/Dezember 1996 bzw. Oktober 2000 keine Ahnung gehabt habe, dass ihr aufgrund der Verrechnungssteuerproblematik grosse Forderungen drohten. Nach allgemeiner Lebenserfahrung wäre zu erwarten gewesen, dass sie sich bei der Y._____ gemeldet, ihr Erstaunen über die späte Information ausgedrückt und sich gegen eine allfällige Überwälzung verwahrt hätte.

Hierbei ist auf zweierlei hinzuweisen: Zum einen war A.Z._____ zur fraglichen Zeit bereits hochbetagt. Sie war am 6. Juni 1911 geboren, also im November/Dezember 1996 bereits über 85-jährig. Andererseits war sie anscheinend, worauf insbesondere der Zeuge R._____ mehrfach explizit hinwies, ausgesprochen geschäftsunerfahren. Der Beschwerdegegner meinte dazu, er habe A.Z._____ mit grosser Zurückhaltung informiert, um den Familienfrieden nicht zu gefährden und den Goodwill gegenüber der Y._____ und deren Restrukturierungsprojekten zu bewahren. Unter diesen Umständen ist es schwierig zu urteilen, was die nach "allgemeiner Lebenserfahrung erwartete" Reaktion gewesen wäre. Jedenfalls ist durch die (angeblich) ausgebliebene Reaktion nicht erstellt, dass A.Z._____ bereits vor 1996 informiert war.

8.2.3 Bevor nun auf die einzelnen Zeugenaussagen einzugehen ist, sind zunächst einige Worte zur Glaubwürdigkeit der Zeugen voranzustellen.

Die Zeugen wurden alle unter der strengen Strafdrohung von Art. 307 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) einvernommen. Bei allen Zeugen ist zu berücksichtigen, dass sie über Vorgänge befragt wurden, die sich vor rund zwanzig Jahren zugetragen haben. Die Erinnerungen sind damit zweifellos nicht mehr in allen Details vorhanden, was die Zeugen auch mehrfach einräumten.

8.2.3.1 Der Zeuge R._____ war zur relevanten Zeit Verwaltungsratsdelegierter und Präsident der Y._____. Bei der Beschwerdeführerin hatte er kein Amt mehr bekleidet, ist heute aber Ehrenpräsident, was auf ein gewisses über das reine Arbeitsverhältnis hinausreichendes Loyalitäts-

verhältnis schliessen lässt. Zudem war er massgeblich am hier im Streit liegenden Rechtsgeschäft beteiligt. Der Rechtsvertreter von B.Z._____ schrieb dazu in einem bei den Akten liegenden Brief vom 22. Oktober 2002 an die Y._____: "An dieser Stelle sei nochmals in Erinnerung gerufen, dass einzig und allein durch das – lassen Sie mich unverblümt diese Worte verwenden – unprofessionelle Vorgehen der damals zuständigen Organe Ihrer Gesellschaft diese erhebliche Steuerforderung gegenüber meinem Klienten entstanden ist." Der Zeuge R._____ erklärte zudem, er habe sich im Vorfeld dieser Einvernahme vor Schranken einige Male mit Vertretern der Beschwerdeführerin getroffen, um Dokumente zu bestimmen, die eingereicht werden sollten.

Auch wenn keinerlei Anzeichen für eine bewusst falsche Aussage vorliegen, erschiene es zumindest denkbar, dass der Zeuge R._____ die damaligen Vorgänge rückblickend und, wie bereits gesagt, nach grossem Zeitablauf – wenn auch unbewusst – in einer für die Beschwerdeführerin günstigen Weise wahrgenommen und wiedergegeben hätte. Ebenso könnte der kürzlich erfolgte Meinungsaustausch mit Vertretern der Beschwerdeführerin die Erinnerungen verfälscht haben. Seine Aussagen sind daher mit einer gewissen Zurückhaltung zu würdigen.

8.2.3.2 Der Zeuge S._____ war zunächst Buchhalter und ab 1992 Finanzchef der Y._____. Nach der Fusion blieb er bis 2008 Finanzchef der Beschwerdeführerin. Mitte Januar 2012 habe er sich mit Herrn M._____ (Mitglied des Rechtsdienstes der Beschwerdeführerin) getroffen, um seine Erinnerungen etwas aufzufrischen.

Damit gilt für den Zeugen S._____ ähnliches wie für den Zeugen R._____. Einerseits stand er in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin, andererseits hat er sich mit Herrn M._____ über die damaligen Vorgänge ausgetauscht. Auch bei ihm sind keine Anzeichen für eine falsche Aussage erkennbar, aber die Gefahren eines "verklärenden" Rückblicks sowie der Verfälschung durch die Besprechung vor der Befragung sind vorhanden. Seine Äusserungen sind daher ebenfalls mit einer gewissen Zurückhaltung zu würdigen.

8.2.3.3 Der Zeuge T._____ stand in keiner direkten Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin. Er war bei der L._____ angestellt, welche im relevanten Zeitraum von der Beschwerdeführerin mandatiert war. Er wurde am Tag vor der Befragung ebenfalls von Herrn M._____ kontaktiert. Sie hätten über die heutige Befragung gesprochen. Abgesehen von diesem

Umstand und dem bereits erwähnten Zeitablauf gibt es bei seinen Ausführungen keine Vorbehalte.

8.2.3.4 Der Zeuge U._____ war bis 1994 Finanzchef der Y._____, die er 1995 verlassen hat. Auch ihn hatte Herr M._____ kurz vor der Einvernahme angerufen, aber sie hätten nicht über das Verfahren gesprochen. Auch bei ihm ist zu beachten, dass er in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden und an den damaligen Vorgängen direkt beteiligt war.

8.2.4 Die Aussagen der vier Zeugen sind in der Sache wenig ergiebig, was insbesondere unter Berücksichtigung, dass die fraglichen Ereignisse gut zwanzig Jahre zurückliegen, nicht erstaunt.

Wie bereits ausgeführt (E. 8.1, 8.2.1), wusste keiner der Zeugen von einer schriftlichen oder mündlichen Vollmacht, mit der A.Z._____ B.Z._____ als ihren Vertreter bestimmt hätte.

8.2.5 Aus den Aussagen der Zeugen R._____ und S._____ geht hervor, dass sie stets davon ausgegangen sind, B.Z._____ vertrete auch seine Schwägerin. Sie konnten diese Annahme jedoch nicht auf von A.Z._____ gesetzte Umstände oder von ihr gemachte Äusserungen stützen. Sie erklärten nur, für sie sei dies "klar" gewesen. Es habe sich um eine Familienangelegenheit gehandelt, und es habe ein Vertrauensverhältnis vorgelegen. Es habe nur ein Dossier gegeben, das die ganze Familie Z._____ betroffen habe. Es sei immer alles, was die Familie betroffen habe, mit B.Z._____ besprochen worden und dieser habe nie gesagt, seine Familie sei damit nicht einverstanden.

8.2.6 Gleich argumentiert die Beschwerdeführerin selbst, wenn sie erklärt, es sei nie eine formelle Vollmacht für die erfolgte Kommunikation ausgestellt worden. Es sei allen Parteien bewusst gewesen, dass es sich um eine Familienangelegenheit handle, wobei gerichtsnotorisch sei, dass unter Familienmitgliedern keine formellen schriftlichen Vollmachten ausgestellt würden, wenn sie nicht explizit für förmliche Angelegenheiten benötigt würden.

8.2.7 Sowohl die Zeugen als auch die Beschwerdeführerin stützen die Ermächtigung also auf die familiäre Verbindung und darauf, dass sie immer alles mit B.Z._____ besprochen hätten, wogegen nie opponiert worden sei. Mit anderen Worten hat die potentielle Vollmachtgeberin A.Z._____ die Situation bestenfalls geduldet. Es sind aber keine weite-

ren von ihr gesetzten Umstände ersichtlich (oder wurden unter E. 8.2.2.1-8.2.2.4 bereits entkräftet), die auf ein Vertretungsverhältnis hindeuten würden. Passives Verhalten und die familiäre Verbindung reichen nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht aus, um auf das Erteilen einer (konkludenten) Vollmacht zu schliessen.

Es mag zutreffen, dass in Familien und sonstigen von Vertrauen beherrschten Verhältnissen weniger oft schriftliche Vollmachten oder Verträge ausgestellt werden. Ebenso ist aber (gerichts-)notorisch, dass sich bei solchen Verhältnissen nicht selten beweisrechtliche Probleme ergeben, wenn es zu einer strittigen Auseinandersetzung kommt. Die Beschwerdeführerin kann sich mit dem Einwand, es sei gerichtsnotorisch, dass unter Familienmitgliedern keine schriftlichen Vollmachten ausgestellt würden, nicht von ihrer Beweispflicht befreien.

8.2.8 Die Aussagen der Zeugen T._____ und U._____ vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Der Zeuge T._____ hat B.Z._____ lediglich einmal begrüsst und sich nicht weiter mit ihm unterhalten. Ihm wurde von R._____ und S._____ sogar V._____ als Vertreter von B.Z._____ und A.Z._____ vorgestellt. Dieser Umstand spricht gegen das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vertretungsverhältnis.

Der Zeuge U._____ hatte nicht den Eindruck, dass B.Z._____ überhaupt jemanden vertrete.

8.3 Das Verhalten von A.Z._____ reicht ebenfalls nicht aus, um einen Rechtsschein zu setzen. Wie unter E. 7.3 ausgeführt, ist schon nicht ganz klar, ob B.Z._____ überhaupt als Vertreter gehandelt hat. Nicht ersichtlich ist überdies, wie A.Z._____ das Vertreterhandeln bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte erkennen müssen und verhindern können bzw. ob sie vom Vertreterhandeln überhaupt Kenntnis hatte. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sie von B.Z._____ über gewisse geschäftliche Vorgänge bei der Beschwerdeführerin informiert worden war. Allerdings ist aufgrund der Akten weder erstellt, ob A.Z._____ über die hier einzig interessierende Frage überhaupt informiert worden war noch, gegebenenfalls wann und in welchem Umfang. Von den Zeugen sagte einzig R._____, er glaube, B.Z._____ habe die Angelegenheiten mit der Familie besprochen, er habe dies aber nicht gesehen und wisse es nicht genau. Ein Verhalten von A.Z._____, dass zur Annahme einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht reichen würde, ist damit nicht rechtsgenüglich nachgewiesen.

9.
Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung (vgl. E. 2.3) kann auf die Befragung der weiteren von der Beschwerdeführerin angebotenen Zeugen verzichtet werden.

9.1 Die Beschwerdeführerin offerierte erneut V._____ als Zeugen. Sie räumte zwar ein, dass das Bundesverwaltungsgericht in seinem vorgängigen Urteil (A-1571/2006) aufgrund antizipierter Beweiswürdigung festgehalten habe, dass V._____ im fraglichen Zeitraum kein Mandat zur Vertretung von A.Z._____ in steuerlichen Angelegenheiten besessen habe. Diese antizipierte Beweiswürdigung sei vom Bundesgericht nicht beanstandet worden. Damit könne im vorliegenden Verfahren nicht mehr geltend gemacht werden, V._____ sei auch der Vertreter von A.Z._____. Diese Feststellung greife indessen zu kurz. Bisher sei nämlich der Inhalt des Mandats nicht abgeklärt worden (act. 4 N 6, 30). Es sei Tatsache, dass V._____ gewusst habe, dass die ihm übergebenen Informationen, die er an B.Z._____ weitergeleitet habe sowie sein Ratschlag, nicht bloss B.Z._____, sondern auch A.Z._____ betroffen hätten. Sämtliche Informationen hätten immer B. und A.Z._____ betroffen. V._____ habe daher gewusst oder wissen müssen, dass die ihm vermittelten Informationen, die er seinem Mandanten weiterleitet habe, nicht nur Rolf, sondern auch die "famille Z._____", also A.Z._____ betroffen hätten (act. 4 N 31).

Wie die Beschwerdeführerin selbst richtig feststellt, wurde vom Bundesgericht bestätigt, dass V._____ nicht Vertreter von A.Z._____ war. Damit ist das Bundesverwaltungsgericht an diese Erwägung gebunden (vgl. E. 1.2). Der "Umweg" über den "Inhalt" des Mandats ist unbehelflich. Die bei den Akten liegende Bestätigung vom 25. Mai 2004 von V._____ lässt an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig, hält er darin doch unmissverständlich fest, er sei weder beauftragt noch befugt gewesen, A.Z._____ oder ihren Vertretern Informationen weiterzugeben. Falls nun B.Z._____ die erhaltenen Informationen weitergegeben haben sollte, ändert dies weder etwas in Bezug auf V._____ noch beeinflusst dies die Würdigung und die Ergebnisse im vorliegenden Verfahren. Auf die Befragung von V._____ ist daher zu verzichten.

9.2 Die Herren J._____ und K._____ wurden von der Beschwerdeführerin lediglich kollektiv aufgerufen (act. 4 N 11), ohne Hinweis darauf, weshalb und zu welchem Umstand sie sich äussern sollten. Aus den Akten geht hervor, dass es sich bei diesen beiden Zeugen um (ehemalige)

Angestellte der ESTV handelt. Es ist nicht nachvollziehbar, dass diese beiden über das behauptete Vertretungsverhältnis, d.h. dass B.Z._____ seine Schwägerin A.Z._____ gegenüber der Beschwerdeführerin vertreten haben sollte, besser Bescheid wüssten, als die Organe/Angestellten der Beschwerdeführerin selbst. Dementsprechend ist auf die Befragung der Herren J._____ und K._____ zu verzichten.

10.
Zusammengefasst ist nach dem Gesagten mithin festzuhalten, dass bereits fraglich ist, ob B.Z._____ als Vertreter von A.Z._____ gehandelt hat. Nicht erstellen lässt sich aufgrund der Zeugenaussagen und der übrigen Akten, dass A.Z._____ ihrem Schwager eine Ermächtigung erteilt hätte, sie in der strittigen Verrechnungssteuerangelegenheit zu vertreten. Ebenso ist ein Verhalten von A.Z._____, das auf die Annahme einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht schliessen liesse, nicht nachgewiesen.

Wie bereits das Bundesgericht feststellte, kann nicht ausgeschlossen werden, dass A.Z._____ die Wahrung ihrer Interessen B.Z._____ übertragen hatte, der ihr obliegende rechtsgenügliche Beweis dafür gelingt der Beschwerdeführerin jedoch nicht. Eine gewisse Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen eines Vertretungsverhältnisses reicht – wie gesagt – unter beweisrechtlichen Aspekten nicht aus (vgl. E. 2.1). Dementsprechend ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen.

11.

11.1 Ausgangsgemäss sind der unterliegenden Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Mit Urteil vom 21. Januar 2010 sind die Gerichtskosten im ursprünglichen Verfahren A-1571/2006 auf Fr. 7'000.-- festgesetzt worden. Der auf den Rechtsstreit zwischen der Beschwerdeführerin und Rechtsanwalt Dr. E._____ (Vertreter im Nachlass von B.Z._____) entfallende Kostenanteil von Fr. 3'500.-- ist mit Urteil A-1259/2011 vom 19. Mai 2011 Rechtsanwalt E._____ auferlegt worden. Die damit verbleibenden Fr. 3'500.-- hat die hier unterliegende Beschwerdeführerin zu tragen.

Da vorliegend ein aufwendiges Beweisverfahren mit Zeugeneinvernahmen erforderlich war, rechtfertigt es sich unter Berücksichtigung des Streitwerts und der Schwierigkeit der Streitsache, für das Verfahren A-1165/2011 eine (zusätzliche) Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008

über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Neben der Gerichtsgebühr bilden die Auslagen Bestandteil der Verfahrenskosten; als Auslagen gelten insbesondere Zeugenentschädigungen, die sich im vorliegenden Verfahren auf Fr. 1'455.-- belaufen (Art. 1 Abs. 1 und 3 VGKE, Art. 16 ff. VGKE). Dementsprechend betragen die der Beschwerdeführerin aufzuerlegenden Verfahrenskosten insgesamt Fr. 14'955.--. Der ursprünglich von ihr unter Verfahrensnummer A-1571/2006 geleistete Kostenvorschuss betrug Fr. 7'000.--; von diesem Betrag sind der Beschwerdeführerin, dem obgenannten Kostenentscheid A-1259/2011 vom 19. Mai 2011 folgend, Fr. 3'500.-- gutgeschrieben worden. Die vorliegenden Verfahrenskosten sind demzufolge mit dem verbleibenden Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- zu verrechnen. Den restlichen Betrag von Fr. 11'455.-- hat die Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu bezahlen.

Dem Beschwerdegegner – als obsiegender Partei – ist der unter Verfahrensnummer A-1571/2006 geleistete Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 7'500.-- nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

11.2 Die Beschwerdeinstanz hat der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.65). Wie bereits im Urteil A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 ausgeführt, hat vorliegend der prozessführende Anwalt neben der Willensvollstrecker-Vergütung Anspruch auf eine separate Entschädigung (E. 4 des genannten Urteils). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Bei Fehlen einer Kostennote ist die Entschädigung aufgrund der Akten und nach freiem gerichtlichem Ermessen zu bestimmen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts der Schwierigkeit des Prozesses, des Umfangs der Ausführungen sowie der Auslagen im Zusammenhang mit den Zeugeneinvernahmen ist die Parteientschädigung (für die beiden Verfahren A-1571/2006 und A-1165/2011) ermessensweise auf Fr. 25'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) festzusetzen. Die Beschwerdeführerin ist zu verpflichten, diesen Betrag zu bezahlen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 14'955.-- festgelegt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der verbliebene Restbetrag des unter Verfahrensnummer A-1571/2006 von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 3'500.-- wird mit den Verfahrenskosten verrechnet. Den Restbetrag von Fr. 11'455.-- hat die Beschwerdeführerin innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

3.
Dem Beschwerdegegner wird der unter Verfahrensnummer A-1571/2006 geleistete Kostenvorschuss von Fr. 7'500.-- nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, dem Beschwerdegegner eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 25'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– den Beschwerdegegner (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Ursula Spörri

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

Versand: