



Abteilung I  
A-1571/2006  
{T 0/2}

## Urteil vom 21. Januar 2010

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),  
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,  
Richter Markus Metz, Richter Pascal Mollard.  
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

**1. A.** \_\_\_\_\_ **AG**, Beschwerdeführerin 1,  
**2.1 B.** \_\_\_\_\_, als Willensvollstrecker  
im Nachlass von X. \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer 2.1,  
**2.2 C.** \_\_\_\_\_, als Willensvollstrecker  
im Nachlass von Y. \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer 2.2,

gegen

**1.1 B.** \_\_\_\_\_, als Willensvollstrecker  
im Nachlass von X. \_\_\_\_\_, Beschwerdegegner 1.1,

**1.2 C.** \_\_\_\_\_, als Willensvollstrecker  
im Nachlass von Y. \_\_\_\_\_, Beschwerdegegner 1.2,

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

**2.1 A.** \_\_\_\_\_ **AG**, Beschwerdegegnerin 2.1,

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

---

Gegenstand

Überwälzung Verrechnungssteuer.

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

Am 23. Mai 1989 erwarb die D.\_\_\_\_\_AG insgesamt 30'000 Partizipationsscheine von vier Parteien, darunter auch von Y.\_\_\_\_\_ und X.\_\_\_\_\_ zu einem Gesamtpreis von Fr. 23'162'000.--, wobei an Y.\_\_\_\_\_ Fr. 6'262'886.60 und an X.\_\_\_\_\_ Fr. 7'237'113.40 bezahlt wurden (vgl. Kaufvertrag vom 22. Februar 1989). An der Generalversammlung vom 29. Juni 1989 wurde die Erhöhung des Aktienkapitals von Fr. 27'000'000.-- auf Fr. 30'000'000.-- durch Ausgabe von 30'000 Namenaktien zu einem Nennwert von Fr. 100.-- beschlossen. Die neuen Aktien wurden durch Umwandlung der 30'000 Partizipationsscheine liberiert, welche die Gesellschaft zuvor erworben hatte und die mit Wirkung auf den 1. Januar 1989 annulliert wurden.

**B.**

Mit Verfügung vom 15. November 1996 verpflichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die D.\_\_\_\_\_AG, auf dem Differenzbetrag zwischen dem Rückkaufspreis (Fr. 23'162'000.--) und dem Nennwert der Partizipationsscheine (Fr. 2'500'000.--), ausmachend Fr. 20'662'000.--, die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 7'231'700.-- zu bezahlen. Zur Begründung führte sie aus, der Rückkauf eigener Aktien, in der Absicht diese zu annullieren, komme einer Teilliquidation gleich. Dasselbe gelte im Fall eines Rückkaufs von Partizipationsscheinen. Diese Verfügung zog die D.\_\_\_\_\_AG erfolglos über alle Instanzen hinweg bis an das Bundesgericht. Dieses wies mit Urteil vom 15. November 2001 (veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 314 ff.) die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab. Im Nachgang bezahlte die D.\_\_\_\_\_AG am 30. September 2002 die Verrechnungssteuerschuld. Mit Schreiben vom 11. November 2002 stellte die ESTV der D.\_\_\_\_\_AG die Verzugszinsen auf dem Verrechnungssteuerbetrag ab dem 1. Januar 1997 in Rechnung. In der Folge forderte die D.\_\_\_\_\_AG X.\_\_\_\_\_ sowie Y.\_\_\_\_\_ auf, ihr die sie betreffende Verrechnungssteuer inkl. Verzugszinsen zu ersetzen. Gegenüber X.\_\_\_\_\_ machte sie einen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 2'256'275.-- sowie Verzugszinsen von Fr. 648'365.70 und gegen Y.\_\_\_\_\_ einen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 1'952'300.-- sowie Verzugszinsen von Fr. 561'015.15 geltend. Gegen die aufgrund ausgebliebener Bezahlung von der D.\_\_\_\_\_AG eingeleiteten Betreibungen (Zahlungsbefehle vom

24. Oktober 2002, 29. und 30. Januar 2003) erhoben X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ Rechtsvorschlag.

**C.**

Mit Gesuch vom 4. April 2003 an die ESTV beantragte die D.\_\_\_\_\_AG X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ seien zu verpflichten, ihr die bezahlten Verrechnungssteuern sowie die darauf entfallenden Verzugszinsen zu erstatten, zuzüglich Zins; ausserdem seien die Rechtsvorschläge in den jeweiligen Betreibungen aufzuheben und ihr für die entsprechenden Beträge die definitive Rechtsöffnung zu erteilen. Am 13. April 2003 verstarb X.\_\_\_\_\_ und am 18. August 2003 ebenso Y.\_\_\_\_\_. Am 12. Januar 2005 traf die ESTV einen Entscheid. Sie hielt darin fest, dass die D.\_\_\_\_\_AG verpflichtet sei, die von ihr bezahlten Verrechnungssteuern auf die Erbengemeinschaften von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ zu überwälzen. Im Übrigen wurde das Gesuch jedoch zurückgewiesen. Gegen diesen Entscheid erhoben sowohl die D.\_\_\_\_\_AG (am 11. Februar 2005) als auch der Willensvollstrecker im Nachlass von X.\_\_\_\_\_ bzw. Y.\_\_\_\_\_ (beide am 14. Februar 2005) je separat Einsprache.

**D.**

Mit Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 vereinigte die ESTV die Einspracheverfahren (Ziff. 1) und hiess die Einsprache der D.\_\_\_\_\_AG im Sinne der Erwägungen teilweise gut, wies sie darüber hinausgehend jedoch ab, soweit sie darauf eintrat (Ziff. 2). Im Weiteren wies sie die Einsprache der Erbengemeinschaft von Frau X.\_\_\_\_\_ (Ziff. 3) sowie diejenige der Erbengemeinschaft von Y.\_\_\_\_\_ (Ziff. 4) ab, soweit sie darauf eintrat. Sie erkannte, dass die Erbengemeinschaft von X.\_\_\_\_\_ Fr. 2'256'275.-- (Ziff. 5) und diejenige von Y.\_\_\_\_\_ Fr. 1'952'300.- (Ziff. 6) an die D.\_\_\_\_\_AG zu bezahlen hätten. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass der Verrechnungssteuerpflichtige gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21) die geschuldete Verrechnungssteuer auf den Empfänger der steuerbaren Leistung zu überwälzen habe. Werde der Steuerbetrag bei der Entrichtung der steuerbaren Leistung nicht überwälzt, so habe ihn der Steuerpflichtige nachträglich vom Leistungsempfänger einzufordern; er habe einen entsprechenden öffentlich-rechtlichen Anspruch (sog. Rückgriffs- oder Regressanspruch) gegen den Leistungsempfänger. Da es sich bei diesem Regressanspruch um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch

handle, sei es nicht Sache des Zivilrichters, sondern Aufgabe der ESTV zu entscheiden, ob ein Rückgriffsanspruch bestehe. Die ESTV habe im Rahmen ihres Entscheids über den Bestand einer Regressforderung auch über die Frage einer allfälligen Verjährung zu entscheiden. Für die Verjährung der Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger gelte gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG die gleiche Frist wie für die Verrechnungssteuerforderung; sie beginne auch gleichzeitig zu laufen und werde nicht nur durch Amtshandlungen unterbrochen, die auf Geltendmachung der Regressforderung gerichtet seien und dem Regressschuldner zur Kenntnis gebracht würden, sondern auch gemäss ständiger Praxis der ESTV durch die Unterbrechung der Verjährung der ihr zu Grunde liegenden Verrechnungssteuerforderung. Erst nach Eintritt der Rechtskraft der Verrechnungssteuerforderung könne die Verjährung der Regressforderung selbständig zu laufen beginnen. Das Urteil 2A.420/2000 des Bundesgerichts vom 15. November 2001 stelle die letzte verjährungsunterbrechende Massnahme für die vorliegende Verrechnungssteuerforderung dar, welche gleichzeitig verjährungsunterbrechende Wirkung auf die Überwälzungsforderung gehabt habe. Die Regressforderung sei somit nicht verjährt. Im Weiteren sei bereits aus dem Gesetzestext ersichtlich, dass die Überwälzung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG sich ausschliesslich auf die Steuerforderung erstrecke und eine allfällige Verzugszinsforderung, welche der Verrechnungssteuerpflichtige gegenüber der ESTV wegen zu später Begleichung der Verrechnungssteuerschuld entrichten müsse, nicht mitumfasse. Im Übrigen sei die ESTV nicht zuständig, über Rechtsöffnungsgesuche der D.\_\_\_\_\_AG gegen die Erbengemeinschaften von X.\_\_\_\_\_ sowie Y.\_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Regressforderungen zu entscheiden.

Die D.\_\_\_\_\_AG wurde am 2. März 2006 nach Fusion mit der A.\_\_\_\_\_AG aus dem Handelsregister gelöscht. Die Aktiven und Passiven gingen an die A.\_\_\_\_\_AG über.

#### **E.**

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Februar 2006 führten am 31. März 2006 die A.\_\_\_\_\_AG als Rechtsnachfolgerin der D.\_\_\_\_\_AG (Beschwerdeführerin 1), B.\_\_\_\_\_ als Willensvollstrecker im Nachlass von X.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer 2.1) sowie C.\_\_\_\_\_ als Willensvollstrecker im Nachlass von

Y.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer 2.2) je separat Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK).

**E.a** Die Beschwerdeführerin 1 beantragte im Wesentlichen die Aufhebung von Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 28. Februar 2006, soweit ihre Einsprache abgewiesen bzw. darauf nicht eingetreten wurde. Sie verlangte im Weiteren die Aufhebung der erhobenen Rechtsvorschläge sowie die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung betreffend die gegen X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Forderungen. Zudem sei die Erbengemeinschaft der X.\_\_\_\_\_ sowie deren Willensvollstrecker bzw. die Erbengemeinschaft des Y.\_\_\_\_\_ sowie deren Willensvollstrecker zu verpflichten, ihr die entrichteten Verzugszinsen von Fr. 648'365.70 bzw. Fr. 561'015.15 zuzüglich Zins zu erstatten. Die Erbengemeinschaften sowie deren Willensvollstrecker seien zu verpflichten, für die ausstehenden Beträge einen Verzugszins von 5% zu bezahlen. Im Weiteren stellte die Beschwerdeführerin 1 die Prozessanträge, es sei abzuklären, welche Personen zu den Erbengemeinschaften von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ gehörten und die Parteibezeichnung sei mit den betreffenden Namen und den Adressen entsprechend zu ergänzen, so dass sowohl die Erben als auch die Willensvollstrecker der Erbengemeinschaften als Parteien bezeichnet würden. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung legte sie insbesondere dar, es treffe zwar zu, dass der Willensvollstrecker Prozessstandscharakter sei und in dieser Eigenschaft selbständig und in eigenem Namen auftreten könne. Urteile gegen ihn wirkten materiell auch gegen den Nachlass und die Erben. Dieser Grundsatz erleide jedoch eine gewichtige Einschränkung: Die Erben hafteten im Fall der Prozessführung des Willensvollstreckers nicht mit ihrem Privatvermögen, sondern nur mit dem Nachlass. Sie habe aber ein Interesse daran, im Fall einer Vollstreckung nicht nur auf den Nachlass zu greifen, sondern nötigenfalls auch in das Privatvermögen der einzelnen Erben. Sie könne durch den Erbgang nicht schlechter gestellt werden, als sie stünde, wenn noch die ursprünglichen Beschwerdegegner als Gegenparteien am Verfahren teilnehmen würden. Dazu sei aber ein definitiver Rechtsöffnungstitel gegen die einzelnen Erben notwendig. Die Willensvollstrecker seien beschränkt auf Gegenstände des Nachlasses neben den Erben prozessführungsbefugt, mit Bezug auf zur Zeit des Erbgangs hängige Betreibungen jedoch unter Ausschluss der Erben.

Diese Konstellation bringe es mit sich, dass im vorliegenden Fall sowohl die Erben persönlich als auch die Willensvollstrecker als Parteien zu bezeichnen und ins Recht zu fassen seien.

Zu Unrecht stelle sich die ESTV auf den Standpunkt, der Überwälzung unterliege nach dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 VStG nur der Steuerbetrag, nicht jedoch allfällige Verzugszinsen. Dies stehe nicht nur im Widerspruch zur akzessorischen Natur sowie der wirtschaftlichen Funktion des Verzugszinses, sondern auch zur Rechtsprechung der SRK. Im Weiteren handle es sich sowohl bei der Verrechnungssteuerforderung als auch bei den entsprechenden Verzugszinsen um öffentlichrechtliche Forderungen. Die ESTV habe ihre Kompetenz zur Beurteilung der Verzugszinsen deshalb zu Unrecht verneint. Da sie für ihre Ansprüche gegen X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ noch zu deren Lebzeiten die Betreuung eingeleitet habe und diese Rechtsvorschlagn erhoben hätten, habe sie zudem Anspruch auf Erteilung der definitiven Rechtsöffnung in diesen Betreibungen.

**E.b** Der Beschwerdeführer 2.1 beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. Februar 2006, eventualiter nur die Aufhebung der Ziff. 2, 3 und 5 des betreffenden Dispositivs, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass der Entscheid der ESTV vom 12. Januar 2005 von der Abteilung Revisorat und der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 von der Abteilung Recht erlassen worden sei. Eine gesetzliche Grundlage für eine solche Subdelegation der Angelegenheit an die genannten Abteilungen fehle indessen. Die vorgenommene Subdelegation sei weder inhaltlich gestattet noch ordnungsgemäss publiziert worden. Der angefochtene Entscheid sei allein schon aus diesem Grund aufzuheben. Im Weiteren sei der Entscheid vom 12. Januar 2005 durch den Chef der Abteilung Revisorat unterzeichnet worden, der sich bereits im Jahr 1996 mit dem Thema der Überwälzung des streitigen Steuerbetrages befasst habe. Der Erlass einer Verfügung durch befangene Personen führe unabhängig von einer Überprüfung des Inhalts allein aus formellen Gründen zu einer Aufhebung derselben. Der Entscheid vom 12. Januar 2005 und in der Folge der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 seien deshalb auch aus diesem Grund aufzuheben. Zudem sei im Einspracheverfahren sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. So sei ihm von der ESTV insbesondere die Einsprache der Gegenpartei nicht übermittelt worden. Im Übrigen sei die Regressforderung bereits

verjährt. Die durch die ESTV vorgenommene Unterbrechung der Verjährung der Verrechnungssteuerforderung habe keinen Einfluss auf den Lauf der Verjährungsfrist der Regressforderung gehabt. Im Verfahren betreffend die Verrechnungssteuerpflicht sei X.\_\_\_\_\_ gar nicht involviert gewesen. Die Regressforderung sei vorliegend während über zehn Jahren nicht geltend gemacht worden und sei – unabhängig von der Steuerforderung – verjährt, sofern sie überhaupt jemals bestanden habe. Im Übrigen habe auch die Regressgläubigerin bis zur Betreuung im Jahr 2002 keine verjährungsunterbrechenden Handlungen vorgenommen. Der Beschwerdeführer 2.1 rügt im Weiteren eine Verletzung von Treu und Glauben durch die Beschwerdeführerin 1. Im Jahr 1989 sei zwischen den Vertragsparteien klar gewesen, dass sich der Kaufpreis netto und nicht unter Abzug einer Verrechnungssteuer von 35 Prozent verstanden habe. Sämtliche am Kaufvertrag Beteiligten seien davon ausgegangen, dass keine Verrechnungssteuerpflicht bestehe. Durch die lange Verfahrensdauer von bereits jetzt mehr als 17 Jahren finde die Beurteilung der Regressforderung in einem völlig anderen Umfeld statt. Dies führe dazu, dass sich die Willensvollstrecker von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ in einem eigentlichen Beweisnotstand befänden. Es sei offensichtlich, dass sich die Beschwerdeführerin 1 die lange Verfahrensdauer in einer gegen Treu und Glauben verstossenden Weise zu Nutze mache. Dieses Verhalten verdiene keinen Rechtsschutz. Die verstorbene X.\_\_\_\_\_ habe sich im Verfahren über die Verrechnungssteuerpflicht, das mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2001 beendet worden sei, nicht beteiligen können. Die vom Bundesgericht beurteilte Frage der Steuerpflicht stehe heute nur noch pro forma zur Diskussion. Er bzw. die Erblasserin hätten somit nie Gelegenheit gehabt, sich zur Steuerpflicht zu äussern, die Grundlage des vorliegenden Regressverfahrens bilde. Sein Recht auf eine wirksame Beschwerde sei somit verletzt worden. Schliesslich stelle sich aufgrund der überlangen Verfahrensdauer die Frage einer Staatshaftung.

**E.c** Der Beschwerdeführer 2.2 beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. Februar 2006, eventualiter nur die Aufhebung der Ziff. 2, 4 und 6 des betreffenden Dispositives, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Begründung seiner Beschwerde deckt sich im Wesentlichen mit derjenigen des Beschwerdeführers 2.1. Es kann somit auf diese verwiesen werden.

**F.**

In ihren Vernehmlassungen vom 2. Juni 2006 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerden unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführenden. Die ESTV legte im Wesentlichen dar, die Überwälzungspflicht ergebe sich akzessorisch aus jeder Verrechnungssteuerpflicht. Insoweit bestehe eine Abhängigkeit. Dabei würden sich jedoch nicht die gleichen Parteien gegenüberstehen. Darüber hinaus seien Streitigkeiten hinsichtlich Überwälzungsforderungen auf dem Zivilweg auszutragen, wobei die ESTV angesichts der öffentlich-rechtlichen Wurzeln der Überwälzungspflicht vorfrageweise in einem Feststellungsverfahren auf die Frage des Bestehens der Verrechnungssteuerpflicht an sich (als Grundlage für die dieser Pflicht akzessorisch folgende Überwälzungspflicht) und die Person der betroffenen Leistungsempfänger sowie allenfalls die Verjährung einer Überwälzungsforderung einzugehen habe.

Am 8. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe die vorliegenden Beschwerdeverfahren zuständigkeits-halber übernommen. Mit Zwischenverfügung vom 1. April 2009 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die drei Beschwerdeverfahren. Zudem forderte es die Beschwerdeführenden auf, allfällige Stellungnahmen zu den Eingaben der anderen Parteien einzureichen.

**G.**

**G.a** Mit Eingabe vom 3. Juli 2009 nahm die Beschwerdeführerin 1 Stellung. Sie hielt an ihrer Beschwerde vom 31. März 2006 vollumfänglich fest. Sie legte insbesondere dar, sie sei verpflichtet, den Betrag vom Fr. 2'256'275.-- auf die Rechtsnachfolger von X.\_\_\_\_\_ und von Fr. 1'952'300.-- auf die diejenigen von Y.\_\_\_\_\_ zu überwälzen. Die D.\_\_\_\_\_AG habe nach Massgabe von Art. 16 Abs. 2 VStG Verzugszinsen auf die entrichteten Verrechnungssteuern bezahlen müssen. Sie sei deshalb berechtigt und verpflichtet, ebenso die abgeführten Verzugszinsen auf die Rechtsnachfolger von X.\_\_\_\_\_ und von Y.\_\_\_\_\_ zu überwälzen. Die Rechtsnachfolger hätten sich der Überwälzung der Verrechnungssteuer und der Verzugszinsen bis anhin widersetzt. Sie schuldeten ihr deshalb nebst dem Ersatz des Verrechnungssteuerbetrags und des Verzugszinsbetrags, der von der D.\_\_\_\_\_AG an die ESTV geleistet worden sei, auch Verzugszinsen auf den ausstehenden Forderungen. Art. 41 VStG verpflichte die ESTV, alle Entscheide und Verfügungen zur Erhebung der Verrechnungssteuer und zu deren Überwälzung zu

treffen. Bei der Überwälzungsforderung handle es sich um eine öffentlich-rechtliche Forderung, für deren Beurteilung der Zivilrichter nicht zuständig sei. Habe ein Überwälzungsgläubiger Betreuung gegen den Überwälzungsschuldner eingeleitet, bevor die ESTV rechtskräftig über die Überwälzungsforderung entschieden habe, könne der Überwälzungsgläubiger von der ESTV auch die Beseitigung des Rechtsvorschlags verlangen. Die ESTV sei gestützt auf Art. 41 VStG und Art. 79 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) für die Rechtsöffnung zuständig.

Die Unterbrechung der Verjährung gegenüber dem Steuerpflichtigen wirke sich gemäss der zutreffenden Praxis der ESTV gestützt auf Art. 17 Abs. 4 VStG auch gegenüber den Regressschuldern aus. Unter dem Begriff „Zahlungspflichtige“ (vgl. Art. 17 Abs. 4 VStG) seien auch die Regressschuldner zu verstehen. Da die ESTV ihr gegenüber (bzw. ihrer Rechtsvorgängerin) unbestrittenermassen die Verjährung rechtzeitig unterbrochen habe, sei somit auch die Verjährung gegenüber den Regressschuldern unterbrochen worden. Sollte es – entgegen ihrer Auffassung – darauf ankommen, ob X.\_\_\_\_\_ bzw. Y.\_\_\_\_\_ über die Geltendmachung des Steueranspruchs und die damit verbundene Überwälzung der Steuer orientiert waren, könne dieser Nachweis geführt werden. Seit 1991 seien diese von der D.\_\_\_\_\_AG regelmässig und ausführlich informiert worden. Im Weiteren kenne das Verrechnungssteuerrecht keine absolute Verjährung. Der Zweck der Verrechnungssteuer bestehe gegenüber dem Steuerinländer in der Förderung der Steuerehrlichkeit. Wenn sich – wie im vorliegenden Fall – eine langjährige rechtliche Auseinandersetzung über den Bestand der Steuerpflicht als solche ergebe, könnte der Regressschuldner bewusst auf den Eintritt der absoluten Verjährung spekulieren, womit das Ziel der Erhöhung der Steuerehrlichkeit durch die Verrechnungssteuer vereitelt würde. Die Einführung einer absoluten Verjährungsfrist hätte die unerwünschte Folge, dass die Verrechnungssteuer entgegen der Systematik und der Zielsetzung des Gesetzes beim steuerpflichtigen Regressgläubiger hängen bliebe.

**G.b** Die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 nahmen ebenfalls am 3. Juli 2009 Stellung. Sie hielten an ihren Beschwerdeanträgen vom 31. März 2006 vollumfänglich fest. Zur Begründung legten sie im Wesentlichen identisch dar, ihnen sei das rechtliche Gehör im Erhebungsverfahren

nicht gewährt worden. Im Weiteren habe ihnen die ESTV das rechtliche Gehör auch im Rahmen des Überwälzungsverfahrens verweigert. Die unnötige Zweiteilung in ein Erhebungs- und ein Überwälzungsverfahren habe zu einer überlangen Verfahrensdauer geführt. Werde von einer zivilrechtlichen Natur der Überwälzungsforderung ausgegangen, müsste deren Verjährung streng von Bestand und Umfang der öffentlichrechtlichen Steuerpflicht bzw. Steuerforderung abgegrenzt werden. Die Verjährung der Überwälzungsforderung wäre im Zivilverfahren zu entscheiden. Sollte jedoch das Bundesverwaltungsgericht zur Ansicht gelangen, dass die Streitigkeit betreffend die Überwälzungsforderung im verwaltungsrechtlichen Überwälzungsverfahren zu entscheiden sei, müsste ihnen vorab das rechtliche Gehör zur Frage gewährt werden, ob eine Steuerpflicht vorliege. Dies unabhängig davon, dass bereits ein Urteil des Bundesgerichts vorliegt, denn im Erhebungsverfahren seien sie weder Partei gewesen noch hätten sie ihre Standpunkte einbringen können. Sodann müssten die Verjährung und Verrechnung der Überwälzungsforderung sowie die positive Verletzung des Kaufvertrages über die Partizipationsscheine als zivilrechtliche Vorfragen geprüft werden.

Im Weiteren enthalte das VStG keine ausdrückliche Regelung zur Verjährung des Rückgriffsanspruchs des Steuerpflichtigen. Hinsichtlich der relativen Verjährung könne Art. 17 Abs. 1 VStG analog angewendet werden. Die Beschwerdeführerin 1 habe erst in den Jahren 2002 und 2003 Betreibungen eingeleitet, also rund 13 Jahre nach der Liquidation des PS-Kapitals. Zu diesem Zeitpunkt sei eine allfällige Überwälzungsforderung bereits verjährt gewesen. Bis dahin seien sie weder Partei in einem Verfahren zur Klärung der Steuerpflicht und damit auch zur Feststellung der Überwälzungspflicht gewesen noch seien sie sonst auf irgendeine Weise aufgefordert worden, die Überwälzungsforderung zu begleichen. Die Verjährung der Überwälzungsforderung sei demnach nie unterbrochen worden. Hinsichtlich der absoluten Verjährung enthalte das VStG weder für die Steuerpflicht eine Vorschrift noch für die Überwälzungsforderung. Werde von der zivilrechtlichen Natur der Überwälzungsforderung ausgegangen, bestünden gute Gründe dafür, dass die Überwälzungsforderung einer absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren unterliege. Vorliegend sei die Überwälzungsforderung deshalb auch absolut verjährt.

**H.**

Am 10 Juli 2009 gab das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz sowie den Beschwerdeführenden die Möglichkeit zu den Eingaben der anderen Parteien Stellung zu nehmen.

Mit Eingabe vom 17. August 2009 reichte die ESTV eine Stellungnahme ein. Am 11. September 2009 nahmen die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 sowie am 15. September 2009 die Beschwerdeführerin 1 Stellung. Die Parteien hielten alle an ihren bisherigen Anträgen vollumfänglich fest.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Es übernimmt die Beurteilung der Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführenden haben den Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Als Willensvollstrecker sind die Beschwerdeführenden 2.1 und 2.2 zur Beschwerde im eigenen Namen legitimiert (vgl. Art. 518 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 116 II 131 E. 2). Die Beschwerdeführenden sind durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

**1.3** Eine Lücke des Gesetzes liegt vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig erweist, weil sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort gibt. Bevor eine ausfüllungsbedürftige Lücke

angenommen werden darf, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Fehlen einer ausdrücklichen Anordnung nicht eine bewusst negative Antwort des Gesetzes bedeutet, d.h. ein sog. qualifiziertes Schweigen darstellt. Die herrschende Lehre und die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheiden echte und unechte Lücken und behandeln sie unterschiedlich. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beantwortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Eine neuere Auffassung der juristischen Methodenlehre verzichtet auf eine Unterscheidung zwischen echten und unechten Lücken und bezeichnet die Lücke als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die von den rechtsanwendenden Organen behoben werden darf. Auch in der Praxis wird vermehrt von der genannten Unterscheidung abgesehen und eine vom Gericht zu füllende Lücke angenommen, wenn die gesetzliche Regelung aufgrund der dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden muss (BGE 131 V 233 E. 4.1, BGE 129 II 438 E. 4.1.2, BGE 123 II 69 E. 3c.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7391/2008 vom 19. Oktober 2009 E. 6.3).

**1.4** Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (statt vieler: BGE 130 III 324 E. 3.2). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden 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. Diesfalls werden die von den Parteien gestellten Beweisanträge im Rahmen einer vorweggenommenen, sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen. Dies ist zulässig, wenn das Gericht aufgrund bereits erhobener Beweise oder aus anderen Gründen den rechtserheblichen Sachverhalt für genügend geklärt hält und überzeugt ist, seine rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 131 I 157 E. 3, 130 II 429

E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1654/2006 vom 22. Oktober 2008 E. 1.4; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144).

Erachtet das Gericht eine Tatsache nicht als erwiesen, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen). Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 ZGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5). Im Abgaberecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen).

## **2.**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge u.a. der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerbarer Ertrag u.a. von Aktien ist nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum VStG (VStV, SR 642.211) jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen). Erwirbt eine Aktiengesellschaft eigene Aktien aufgrund eines

Beschlusses über die Herabsetzung des Grundkapitals, so stellt dieser Aktienerwerb ein der Ausrichtung des Liquidationsüberschusses ähnlicher Vorgang dar; dies gemäss der Rechtsprechung zu Art. 4 VStG in der im vorliegenden Kontext relevanten Fassung, welche bis Ende 1997 in Kraft war (MARCO DUSS/JULIA VON AH, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004 [hiernach: Kommentar VStG], N. 154 zu Art. 4 VStG). Dasselbe galt nach der vorliegend massgeblichen Praxis, wenn die Aktiengesellschaft eigene Aktien, die sie nicht im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung erworben hatte, nicht spätestens innert Jahresfrist mindestens zum Einstandspreis wieder veräusserte (vgl. W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 110 Rz. 3.43). Identisches gilt in Bezug auf den Rückkauf von Partizipationsscheinen (vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 15. November 2001, a.a.O., betreffend die Beschwerdeführerin 1 in vorliegender Sache, insb. E. 3a).

**2.1** Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

Aufgrund dieser Bestimmungen ergibt sich als Regel, dass die steuerbare Leistung, in welcher Form auch immer sie erbracht wird (Auszahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung mit einer Gegenforderung), um den Steuerbetrag gekürzt wird (PFUND, a.a.O., S. 393 Rz. 2.1; vgl. MARKUS REICH, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 4 f. zu Art. 14 VStG). Werden Leistungen in Form von Sachleistungen erbracht (beispielsweise Naturaldividenden) und kann die Verrechnungssteuer nicht von einer dem Leistungsgläubiger gleichzeitig anderweitig zu erbringenden Barzahlung abgezogen oder mit einer Gegenforderung verrechnet werden, so hat der Verrechnungssteuerpflichtige den Steuerbetrag gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG vom Leistungsgläubiger einzufordern (BGE 108 Ib 475 E. 3b; vgl. PFUND, a.a.O., S. 393 Rz. 2.2). Dasselbe gilt für die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf „verdeckten Gewinnausschüttungen“ deren Kürzung unmöglich ist (z.B. Forderungsverzicht) oder auf einer zurückliegenden Leistung, die von der ESTV erst im Kontrollverfahren als steuerbar erklärt wird. Sobald brutto geleistet wird – was in diesen

Fällen regelmässig der Fall ist – entsteht eine entsprechende öffentlich-rechtliche Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leitungsempfänger (REICH, a.a.O., N. 5 zu Art. 14 VStG). Die zwingende Überwälzungsvorschrift von Art. 14 Abs. 1 VStG begründet zwischen dem Verrechnungssteuerpflichtigen und dem Rückgriffsschuldner ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis (Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004 [SRK 2002-126] E. 3b). Der Verrechnungssteuerpflichtige besitzt einen entsprechenden öffentlich-rechtlichen Anspruch (PFUND, a.a.O., S. 392 ff., Rz. 1.3 und 2.2). Ein solches Schuldverhältnis entsteht somit aufgrund der zwingenden Überwälzungsvorschrift von Art. 14 VStG immer dann, wenn eine Überwälzung tatsächlich nicht erfolgt (vgl. REICH, a.a.O., N. 31 zu Art. 14 VStG). Der Rückgriffsanspruch des Verrechnungssteuerpflichtigen ergibt sich damit direkt aus dem VStG und ist öffentlich-rechtlicher Natur.

Vorliegend nicht von Relevanz ist in diesem Zusammenhang die Möglichkeit der Überwälzung durch die sog. „Aufrechnung ins Hundert“ (vgl. dazu REICH, a.a.O., N. 17 ff. zu Art. 14 VStG, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch THOMAS KOLLER, Harmonien und Dissonanzen im Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht, veröffentlicht in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 96 S. 305 ff., insb. S. 306 f.), weshalb darauf nicht weiter eingegangen werden muss.

**2.2** 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). Ungeachtet des engen Wortlautes – welcher lediglich die Erhebung der Verrechnungssteuer anspricht – kann die ESTV nach konstanter Rechtsprechung gestützt auf diese Bestimmung auch einen Entscheid zur Durchsetzung der Regressforderung erlassen (vgl. BGE 131 III 546 E. 2.1, 118 Ib 317 E. 3; HANS-PETER HOCHREUTENER, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 20 zu Art. 41 VStG; REICH, a.a.O., N. 36 zu Art. 14 VStG; vgl. auch HANS-PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, veröffentlicht in ASA 57 S. 593 ff., insb. S. 602; ders., La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, in: OREF [Hrsg.], Les procédures en droit fiscal, 2e édition, Berne 2005, S. 463 und 510). Die Zivilgerichte können indessen dann über den Regressanspruch befinden, wenn sich diese Frage im Rahmen einer zivilrechtlichen Streitigkeit vorfrage-

weise stellt und die zuständigen Verwaltungsbehörden darüber noch nicht entschieden haben (BGE 131 III 546 E. 2.2). Im Weiteren obliegt die Prüfung, ob die Parteien gültig vereinbart haben, dass die steuerbare Leistung ungekürzt zu erbringen ist und die Beurteilung von verrechnungsweise geltend gemachten zivilrechtlichen Ansprüchen dem Zivilrichter (REICH, a.a.O., N. 37 zu Art. 14 VStG; Urteil des Bundesgerichts vom 19. Dezember 1947, veröffentlicht in ASA 16 S. 510).

**2.3** Die Steuerforderung entsteht bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Grundsätzlich deckt sich der in Art. 12 Abs. 1 VStG verwendete Begriff der Fälligkeit mit demjenigen des Zivilrechts (MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 21 zu Art. 12 VStG). Beim Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft zwecks Herabsetzung des Grundkapitals entsteht die Verrechnungssteuerforderung danach jeweils mit dem Kauf (vgl. BEUSCH, a.a.O., N. 39 zu Art. 12 VStG). Ist ein verrechnungssteuerpflichtiger Rückkauf anzunehmen, weil die Haltedauer überschritten wird, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung spätestens mit dem Ablauf der maximal zulässigen Haltefrist (vgl. PFUND, a.a.O., S. 352 f. Rz. 2.11; vgl. auch BEUSCH, a.a.O., N. 59 zu Art. 12 VStG sowie JULIA VON AH, Die Kapitalherabsetzung von Publikumsgesellschaften, Zürich 2001, S. 315). Erfolgt eine Kapitalherabsetzung vor Fristablauf, welche bei Erwerb der Beteiligungsrechte nicht beschlossen oder geplant war, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung als Folge des Herabsetzungsbeschlusses und damit auch im Zeitpunkt dieses Beschlusses (vgl. VON AH, a.a.O., S. 315 und BEUSCH, a.a.O., N. 59 zu Art. 12 VStG). Gleiches gilt für den entsprechenden Rückkauf von Partizipationsscheinen.

Der Regressanspruch entsteht normalerweise im gleichen Zeitpunkt wie die Steuerforderung, somit bei Kapitalerträgen mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung (vgl. PFUND, a.a.O., S. 397 Rz. 2.11). Zu einer Regressforderung kommt es im Zeitpunkt der Fälligkeit allerdings nur dann, wenn es sich bei der fälligen steuerbaren Leistung um eine Leistung handelt, die ihrer Natur nach eine Überwälzung durch Kürzung der zu erbringenden Leistung ausschliesst. Wo eine Kürzung möglich ist, entsteht die Regressforderung erst mit der ungekürzten Ausrichtung der steuerbaren Leistung. Wird vorschriftsgemäss gekürzt, entsteht mithin gar nie eine Regressforderung des Steuerpflichtigen (REICH, a.a.O., N. 32 zu Art. 14 VStG).

**2.4** Fällt der Steuerpflichtige in Konkurs oder wird in einer gegen ihn gerichteten Betreuung das Pfändungsbegehren gestellt, bevor er seiner Pflicht zur Steuerüberwälzung nachgekommen ist, so gehen die ihm zustehenden Rückgriffsansprüche bis zur Höhe der noch nicht bezahlten Steuer auf den Bund über (Art. 46 Abs. 1 VStG).

## **2.5**

**2.5.1** Die Steuerforderung verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG wird die Verjährung unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem. Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG gegenüber allen Zahlungspflichtigen. Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede Mitteilung der ESTV an den Steuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1427/2006 vom 23. November 2007 E. 2.6, A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 18. Oktober 2006 [SRK 2004-188] E. 3e/aa, vom 8. Mai 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.17 E. 3).

**2.5.2** Von der Steuerforderung klar zu unterscheiden ist die Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger. Bei dieser Regressforderung handelt es sich wohl um eine öffentlichrechtliche Forderung, welche – entsprechend der gesetzlichen Konzeption der Verrechnungssteuer, wonach der Leistungsgläubiger der Träger der Steuer sein soll (vgl. dazu auch MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001, S. 95) – aufgrund der Überwälzungsverpflichtung, die dem Schuldner der Leistung obliegt, entsteht (E. 2.1). Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich um eine von der Steuerforderung zu unterscheidende eigenständige Forderung handelt. Den beiden Forderungen liegen unterschiedliche Obligationen im Sinne einer Rechtsbeziehung [eines Rechtsverhältnisses] zwischen zwei Personen (oder Personengruppen) zugrunde, welche sich darin erschöpft, dass die eine Person

(der Gläubiger) eine Forderung gegenüber der anderen Person (dem Schuldner) hat (vgl. dazu PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil Band I, 9. Aufl., Zürich 2008, Rz. 24 ff., mit weiteren Hinweisen). Bereits die Parteien der beiden Obligationen sind unterschiedlich. Das heisst, die Situation ist diesbezüglich anders als bei der in Art. 15 VStG geregelten solidarischen Haftung weiterer Personen zusammen mit dem Steuerpflichtigen. Auch das Bundesgericht behandelte in seiner Rechtsprechung die Regressobligation offensichtlich als von der Steuerobligations zu unterscheidende Obligation (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1974, veröffentlicht in ASA 44 S. 319 ff.). Konsequenz dieser Unterscheidung zweier unabhängiger Obligationen ist unter anderem, dass sich auch unterschiedliche Folgen ergeben bezüglich der Entstehung der Forderung sowie ihrer Verjährung.

**2.5.3** Art. 17 VStG befasst sich lediglich mit der Verjährung der Steuerforderung. Bezüglich der Verjährung der Regressforderung enthält das Verrechnungssteuergesetz demgegenüber keine Bestimmung. Das Institut der Verjährung basiert auf den Gedanken der öffentlichen Ordnung: das öffentliche Interesse an der Rechtssicherheit und am gesellschaftlichen Frieden verlangt, dass gewöhnliche Forderungen, die nicht geltend gemacht werden, nach einer gewissen Zeit nicht mehr durchgesetzt werden können (so bereits BGE 90 II 28 E. 8). Öffentlichrechtliche Ansprüche unterliegen in (fast) jedem Fall einer Verjährung (vgl. BEUSCH, a.a.O., N. 1 zu Art. 17 VStG, auch mit Hinweisen zu den – vorliegend nicht relevanten – Ausnahmen). Sofern der massgebliche Erlass keine Vorschriften enthält, die Beginn und Dauer der Verjährungsfrist regeln, sind die gesetzlichen Fristenregelungen anderer Erlasse für verwandte Ansprüche heranzuziehen. Kennt das fragliche Gesetz eine Verjährungsordnung, ist zu prüfen, ob diese allenfalls lückenhaft und richterlich zu ergänzen ist (BGE 126 II 49 E. 2a mit weiteren Hinweisen). Betreffend die Regressforderung hat das Bundesgericht mit Urteil vom 16. September 1974 festgehalten, die Verjährungsfrist sei angesichts des Zusammenhanges der Regressforderung mit der Steuerforderung weder länger noch kürzer als für letztgenannte, sondern gleich lang wie für diese. Sie betrage demnach fünf Jahre (a.a.O. E. 4c; vgl. auch BEUSCH, a.a.O., N. 10 zu Art. 17 VStG, mit Hinweisen).

**2.5.4** Der Umstand, dass das Steuerschuldverhältnis vom Regressschuldverhältnis zu unterscheiden ist – insbesondere auch die Tatsa-

che, dass Schuldner und Gläubiger in den beiden Verhältnissen unterschiedlich sind – hat im Weiteren bezüglich der Unterbrechung der Verjährung Konsequenzen. Die bloße Unterbrechung der Verjährung der Steuerforderung durch Massnahmen der ESTV vermag danach für die Regressforderung keine Wirkung zu entfalten. Vielmehr ist erforderlich, dass Handlungen die auf Geltendmachung der Regressforderung gerichtet sind dem Regressschuldner zur Kenntnis gebracht werden. Dies hat das Bundesgericht im Übrigen bereits im Urteil vom 16. September 1974 festgestellt, wobei es ausführte, dem Regressschuldner müssten Amtshandlungen zur Kenntnis gebracht werden, welche auf Geltendmachung der Überwälzungs- und Regresspflicht gerichtet seien (a.a.O., E. 4c). Aus der weiteren Argumentation des Bundesgerichts ergibt sich allerdings, dass es davon ausging, durch die Kenntnisgabe der Überwälzungs- und Regresspflicht gegenüber dem Regressschuldner werde diesem gegenüber automatisch die Regressforderung geltend gemacht (a.a.O., E. 4c).

Im Weiteren ist zu beachten, dass im vorliegenden Beschwerdeverfahren die ESTV vorbringt, Amtshandlungen der ESTV seien im Bereich der Überwälzung bzw. gegenüber Leistungsempfängern ausgeschlossen. Hierzu ist einerseits zu bemerken, dass – entsprechend der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung – bereits die Kenntnisgabe der Überwälzungs- und Regresspflicht gegenüber dem Regressschuldner sowie Mitteilungen, wonach an dieser Verpflichtung festgehalten werde, als verjährungsunterbrechende Amtshandlungen genügen können. Andererseits ist festzustellen, dass die Regressforderung zwar eine öffentlichrechtliche Forderung, Gläubiger dieser Forderung jedoch der Steuerpflichtige ist und – vom in Art. 46 VStG geregelten Übergang der Rückgriffsansprüche abgesehen – nicht die ESTV. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass nicht bloss die ESTV berechtigt ist, die Verjährung der Regressforderung zu unterbrechen, sondern dies selbstverständlich auch dem Verrechnungssteuerschuldner als Gläubiger der Regressforderung offensteht. Auf diese Möglichkeit des Verrechnungssteuerschuldners hat der Umstand keinen Einfluss, ob er seinerseits die Steuerforderung akzeptiert oder ob er sie noch bestreitet. Auch im letzteren Fall wäre es ihm möglich, seinem Schuldner gegenüber die Regressforderung geltend zu machen – und damit die Verjährung zu unterbrechen – beispielsweise indem er dessen Beiladung zum Verfahren beantragen würde (vgl. zur Beiladung BGE 125 V 80 E. 8b mit Hinweisen, BGE 114 Ia 204 E. 1a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6623/2008 vom 9. März

2009 E. 1.2.1, A-692/2008 vom 7. April 2008 E. 1a; vgl. zur Möglichkeit des Beschwerdeführenden, die Beiladung eines Dritten zu beantragen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-143/2006 vom 18. November 2008 E. 1.4; vgl. auch ISABELLE HÄNER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 10 ff. zu Art. 6 sowie ANDRÉ MOSER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], a.a.O., N. 8 zu Art. 57).

An dieser Rechtslage, wonach die verjährungsunterbrechenden Massnahmen gegenüber dem Schuldner der Regressforderung erfolgen müssen und – anders als beispielsweise bei einem Solidarschuldverhältnis, wo die Unterbrechung der Verjährung gegen den einen Solidar- oder Mitschuldner auch gegenüber den übrigen wirkt (vgl. Art. 136 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) – Handlungen bloss gegenüber dem Verrechnungssteuerschuldner, welche dem Regressschuldner nicht zur Kenntnis gebracht werden, für die Verjährungsunterbrechung nicht genügen, vermag der Übergang der Rückgriffsansprüche auf den Bund nach Art. 46 Abs. 1 VStG nichts zu ändern. Übergehen können nach dieser Bestimmung bloss diejenigen Rückerstattungsansprüche, welche dem Steuerpflichtigen tatsächlich zustehen. Soweit allfällige Rückerstattungsansprüche infolge Verjährung untergegangen sind, weil der Steuerpflichtige – oder auch die ESTV – es versäumt hat, die Verjährung zu unterbrechen, so ist die Konsequenz einzig, dass es keine dem Steuerpflichtigen zustehenden Ansprüche gibt, welche auf die ESTV übertragen werden könnten.

## **2.6**

**2.6.1** Das Verrechnungssteuergesetz sieht – anders als andere Steuergesetze – keine absolute Verjährung vor. Das Bundesgericht wertet dies als qualifiziertes Schweigen des Gesetzes und führt in seinem Urteil vom 31. Januar 2000 aus, es genüge den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wenn überhaupt eine Verjährung vorgesehen sei (BGE 126 II 49 E. 2d, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C\_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 7.2, wobei hier festgehalten wurde, dass die Steuerforderung selbst dann nicht verjährt wäre, wenn man beispielsweise von einer absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren analog nach Art. 49 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300] ausginge). Hält man sich die Gründe für das Bestehen von Verjährungen vor Augen, so erscheint das Fehlen einer absoluten

Verjährung als unbefriedigend. Das Institut der Verjährung dient der Rechtssicherheit sowie dem gesellschaftlichen Frieden (vgl. auch E. 2.5.3). Daneben soll es den Schuldner davor bewahren, unbestimmt lang Belege aufbewahren zu müssen. Rechtsstreitigkeiten, in denen die Beweislage auf Grund des Zeitablaufs undurchsichtig wird, sollen verhindert werden (Urteil des Bundesgerichts 4C.185/2005 vom 19. Oktober 2006 E. 3.1). Die Möglichkeit der Verjährung soll dem Gläubiger Ansporn bieten, seine Forderungen innert einer vernünftigen Frist geltend zu machen und die Austragung allfälliger Streitigkeiten darüber nicht zu verzögern (BGE 90 II 428 E. 8). Im Weiteren geht die gesetzgeberische Tendenz bei Steuergesetzen dahin, die absolute Verjährungsfrist zu verkürzen, um dem Steuerpflichtigen zu schnelleren Verfahren und rascherer Rechtssicherheit zu verhelfen. So sieht das neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), das am 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist, in Art. 42 Abs. 6 MWSTG neu eine absolute Verjährungsfrist von 10 statt wie bisher 15 Jahren vor (vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6985).

Hier stellt sich die Frage, ob durch das Fehlen einer absoluten Verjährung bei der Verrechnungssteuer nicht eine gewisse Sinnentleerung des Instituts erfolgt, zumal die Rechtsprechung sehr grosszügig mit der Anerkennung von durch den Gläubiger gesetzten Unterbrechungsgründen ist bzw. an diese geringe Anforderungen stellt (vgl. E. 2.5.1). Dass den Zielsetzungen des Instituts der Verjährung beim in BGE 126 II 49 E. 2 entschiedenen Sachverhalt Genüge getan worden sein soll (Entstehen des Steueranspruchs mit Ausrichten der geschäftsmässig unbegründeten Leistung am 31. Dezember 1981, rechtskräftiger Abschluss des Verfahrens mit Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Januar 2000), ist nicht leicht nachvollziehbar (BEUSCH, a.a.O., N. 30 f. zu Art. 17 VStG). Das Bundesverwaltungsgericht ist deshalb nicht zuletzt vor dem Hintergrund der dargelegten jüngsten Wertungen des Gesetzgebers der Ansicht, auch im Verrechnungssteuerrecht sei eine absolute Verjährung geboten. Die bestehende echte Lücke ist dabei modo legislatoris durch Anwendung der Regelungen des MWSTG zu schliessen, bei welchen es ebenfalls um eine eigentliche Anspruchsverjährung geht. Es ist deshalb analog Art. 49 Abs. 4 aMWSTG auch im Verrechnungssteuerrecht von einer absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist, auszugehen (a.M. MARKUS

REICH, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 126 f., der zwar bezüglich der absoluten Verjährung bei der Verrechnungssteuer ebenfalls nicht von einem qualifizierten Schweigen ausgeht und einen sinngemässen Beizug analoger Verjährungsregelungen fordert, aber in Frage stellt, ob die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäss Art. 49 Abs. 4 aMWSTG analog herangezogen werden darf).

**2.6.2** Für die Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger aufgrund von Art. 14 Abs. 1 VStG ist damit kongruenterweise ebenfalls eine absolute Verjährung des Anspruchs zu fordern. Dafür gibt es im Vergleich zur Beurteilung der absoluten Verjährung der Steuerforderung gegenüber dem Steuerpflichtigen noch schwerer wiegende Argumente. Denn ohne eine absolute Verjährung hat der Leistungsempfänger als potentieller Regressschuldner keine Möglichkeit, seine Rechtslage innert einer vernünftig überblickbaren Zeitspanne zu klären, da er nur im Fall der Beiladung beschränkten Einfluss auf den Prozessverlauf im Verfahren des Steuerpflichtigen über dessen Steuerschuld hat. Ein Anspruch des potentiell Regresspflichtigen auf Beiladung in den Prozess des Steuerpflichtigen besteht hingegen nicht. Aber auch wenn eine solche erfolgt, kommt dem Beigeladenen bloss die Stellung einer Nebenpartei zu und hat er demzufolge keine Verfügungsmacht über den betreffenden Streitgegenstand (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6623/2008 vom 9. März 2009 E. 1.2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.2; vgl. auch oben E. 2.5.4). Der potentiell Regresspflichtige hat somit auch im Fall der Beiladung keinen Einfluss auf das Erheben allfälliger Rechtsmittel und demnach auf die Dauer dieses Verfahrens. Es wäre deshalb besonders stossend, wenn es möglich sein sollte, dass der Steuerpflichtige nach mehr als 15 Jahren noch Regressforderungen an den Leistungsempfänger stellen könnte. Auch bezüglich des Regressanspruchs ist somit von einer echten Lücke und einer absoluten Verjährung nach 15 Jahren auszugehen. Im Übrigen handelt es sich bei der Regressforderung – obwohl sie öffentlich-rechtlicher Natur ist (E. 2.1) – um ein Schuldverhältnis zwischen zwei Privatpersonen. Auch dieser Gesichtspunkt spricht für eine absolute Verjährung, denn es gibt unter Privaten grundsätzlich keine Forderungen, die unverjährbar sind.

### 3.

Im vorliegenden Fall entschied das Bundesgericht in seinem Urteil vom 15. November 2001 (veröffentlicht in ASA 71 S. 314 ff.) im

Rahmen des Vorverfahrens letztinstanzlich, dass der Rückkauf eigener Partizipationsscheine durch die Beschwerdeführerin 1 (bzw. deren Rechtsvorgängerin) von den Partizipanten (darunter Y.\_\_\_\_\_ und X.\_\_\_\_\_) eine der Verrechnungssteuer unterliegende Teilliquidation darstelle und die ESTV die betreffende Steuer somit zu Recht von der Beschwerdeführerin 1 (bzw. deren Rechtsvorgängerin) nachgefordert habe. Bei diesem Vorverfahren waren weder X.\_\_\_\_\_ noch Y.\_\_\_\_\_ beteiligt. Vorliegend im Streit sind zunächst die von der Beschwerdeführerin 1 gegen die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 als die Willensvollstrecker in den Nachlässen von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Regressforderungen zuzüglich Zins. Zu prüfen ist als Erstes, ob diese nicht ohnehin bereits verjährt sind.

**3.1** Die steuerbare Leistung wurde vorliegend mit dem Abschluss des Kaufvertrags über die Partizipationsscheine vom 22. Februar 1989 fällig. Zu diesem Zeitpunkt entstand somit die Steuerforderung der ESTV gegenüber der Beschwerdeführerin 1. Die Regressforderung von dieser gegenüber X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ entstand spätestens im Moment der ungekürzten Ausrichtung der steuerbaren Leistung (E. 2.3). Der auf X.\_\_\_\_\_ zu überwälzende Teil des Verrechnungssteuerbetrages belief sich auf Fr. 2'256'275.--, der auf Y.\_\_\_\_\_ zu überwälzende Steuerbetrag machte Fr. 1'952'300.-- aus. Die fünfjährigen (relativen) Verjährungsfristen der Steuerforderung sowie der Regressforderungen (E. 2.5.3) begannen somit am 1. Januar 1990 zu laufen und wären – sofern keine Unterbrechung erfolgt ist – Ende 1994 ausgelaufen. Unbestritten ist, dass die Verjährungsfrist der Steuerforderung der ESTV gegenüber der Beschwerdeführerin 1 nie ununterbrochen ausgelaufen ist. Zu klären ist, ob auch die Verjährung der Regressforderungen der Beschwerdeführerin 1 gegenüber X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ rechtsgenügend unterbrochen worden ist. Massgebend ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ob den Regressschuldern die Amtshandlungen zur Kenntnis gebracht worden sind, die auf die Geltendmachung der Überwälzungs- und Regresspflicht gerichtet waren (E. 2.5.4).

**3.1.1** Aufgrund der Akten ist nachgewiesen, dass F.\_\_\_\_\_, damaliger Rechtsvertreter von Y.\_\_\_\_\_, von der Beschwerdeführerin 1 insbesondere die Schreiben der ESTV vom 3. September 1991 und 16. Dezember 1994 zur Kenntnis erhielt. In beiden Schreiben führte die ESTV aus, dass der getätigte Rückkauf eigener Partizipationsscheine der D.\_\_\_\_\_AG der Verrechnungssteuer unterliege. Im

Weiteren sandte die Beschwerdeführerin 1 F.\_\_\_\_\_ auch die Entscheide der ESTV vom 15. November 1996 und 27. April 1998 sowie der SRK vom 17. Juli 2000 umgehend zu (vgl. Beilagen Nr. 4-6, 10 und 13 der Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004 an die ESTV). Y.\_\_\_\_\_ wurden somit die Amtshandlungen der ESTV sowie der SRK betreffend die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin 1 zur Kenntnis gebracht. Das Wissen seines damaligen Vertreters und Steuerberaters, F.\_\_\_\_\_, dass die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin 1 eine Überwälzungspflicht zur Folge hat, ist Y.\_\_\_\_\_ zuzurechnen. Dies hat zur Folge, dass Y.\_\_\_\_\_ mit der Mitteilung der Amtshandlungen auch die Überwälzungs- und Regresspflicht zur Kenntnis gebracht worden sind. Aus diesem Grund nahm F.\_\_\_\_\_ als Vertreter und Steuerberater von Y.\_\_\_\_\_ auch an einer Sitzung zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin 1 teil. Der diesbezügliche Einwand des Beschwerdeführers 2.2, dass Y.\_\_\_\_\_ keine Kenntnis der Überwälzungs- und Regresspflicht gehabt habe, ist somit nicht zu hören. Die Verjährung der Regressforderung wurde somit jeweils mit der Mitteilung der Amtshandlungen unterbrochen.

**3.1.2** Fraglich ist, ob auch X.\_\_\_\_\_ Kenntnis von den Amtshandlungen erhielt. Der Beschwerdeführer 2.1 bestreitet dies. In seiner Eingabe an die ESTV vom 28. Mai 2004 legte er dar, dass F.\_\_\_\_\_ von 1991 bis Mitte 2000 nur von Y.\_\_\_\_\_ mandatiert gewesen sei (S. 8). Ebenfalls liegt eine Bestätigung von F.\_\_\_\_\_ vom 25. Mai 2004 vor, dass er in dieser Periode ausschliesslich Y.\_\_\_\_\_ rapportiert habe und weder beauftragt noch befugt gewesen sei, X.\_\_\_\_\_ Informationen weiterzugeben (Beilage 1 zur Eingabe des Beschwerdeführers 2.1 vom 28. Mai 2004). Die Beschwerdeführerin 1 wendet dagegen ein, F.\_\_\_\_\_ habe bei Sitzungen zwischen ihr und der ESTV teilgenommen und sich dabei sowohl als Vertreter von Y.\_\_\_\_\_ wie auch von X.\_\_\_\_\_ präsentiert. Aus dem „Agreement“ vom 13. August 2002 gehe ausdrücklich hervor, dass F.\_\_\_\_\_ auch X.\_\_\_\_\_ vertreten habe. Diese habe durch ihr Verhalten im Übrigen auch das Vertrauen erweckt, dass die Kommunikation ihr gegenüber durch Y.\_\_\_\_\_ zu erfolgen habe (vgl. Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 3. Juli 2009, S. 24 ff., mit Verweis auf ihre Eingabe an die ESTV vom 1. März 2004).

**3.1.2.1** Ein stichhaltiger Nachweis, dass F.\_\_\_\_\_ in der vorliegend relevanten Zeit von 1990 bis 1994 neben Y.\_\_\_\_\_ auch X.\_\_\_\_\_

vertreten hat, liegt nicht vor. Das „Agreement“ vom 13. August 2002 sowie das damit im Zusammenhang stehende Schreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 21. Juni 2002 (Beilagen Nr. 20 und 21 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) zeigen lediglich auf, dass F.\_\_\_\_\_ hinsichtlich dieses Rechtsgeschäfts und ab Mitte 2002 ebenfalls Vertreter von X.\_\_\_\_\_ war.

Ebenso fehlt geht die Argumentation der Beschwerdeführerin 1, F.\_\_\_\_\_ habe an Sitzungen das Vertrauen erweckt, auch X.\_\_\_\_\_ zu vertreten. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, entstand dadurch kein rechtlich relevantes Vertretungsverhältnis zwischen ihm und X.\_\_\_\_\_. Insbesondere kann keine Anscheinsvollmacht vorliegen, da der Vollmachtsanschein nicht von X.\_\_\_\_\_, sondern allenfalls von F.\_\_\_\_\_ geschaffen worden wäre (vgl. ALFRED KOLLER, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, S. 168 Rz. 13). Entscheidend ist allein, ob das tatsächliche Verhalten des Vertretenen nach Treu und Glauben auf den Mitteilungswillen einer Vollmachterteilung schliessen lässt (BGE 120 II 197 E. 2b/bb). Ein solches Verhalten von X.\_\_\_\_\_ ist vorliegend nicht nachgewiesen.

Im Weiteren bringt auch der Fax von F.\_\_\_\_\_ vom 7. September 2000 (Beilage Nr. 15 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) keine stichhaltigen Anhaltspunkte dafür, dass dieser X.\_\_\_\_\_ von 1990 bis 1994 vertreten hat. Der Umstand, dass er nach diesem Schreiben von Zeit zu Zeit von ihrem Anwalt, B.\_\_\_\_\_, beauftragt worden sei, erbringt für den vorliegend relevanten Zeitraum von 1990 bis 1994 keinen konkreten Nachweis. Es bestehen zudem keine Hinweise dafür, dass B.\_\_\_\_\_ bereits zu diesem Zeitpunkt von X.\_\_\_\_\_ mandatiert war.

**3.1.2.2** Im Weiteren liegen auch keine stichhaltigen Anhaltspunkte dafür vor, dass X.\_\_\_\_\_ das Vertrauen erweckt haben soll, die Kommunikation ihr gegenüber habe durch Y.\_\_\_\_\_ zu erfolgen. Der von der Beschwerdeführerin 1 eingereichten Bestätigung von G.\_\_\_\_\_, ehemaliger Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_AG, vom 26. Februar 2004 (Beilage Nr. 24 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004), dass Y.\_\_\_\_\_ seine Schwägerin X.\_\_\_\_\_ laufend informiert haben soll, kommt nur geringer Beweiswert zu, da sie erst im Nachhinein für den laufenden Prozess von einer Person erstellt worden ist, die in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Rechtsvor-

gängerin der Beschwerdeführerin 1 stand. Die Bestätigung muss als reine Behauptung qualifiziert werden und weist nicht nach, dass Y.\_\_\_\_\_ seine Schwägerin tatsächlich über die Amtshandlungen der ESTV informiert hat.

An diesem Ergebnis vermag auch die von der Beschwerdeführerin 1 eingereichte interne Notiz der D.\_\_\_\_\_AG vom 6. Dezember 1996 mit dem Inhalt: „H.\_\_\_\_\_ prend contact avec (...) pour s'assurer que la famille (...) est bien au courant de la situation“ (Beilage Nr. 7 der Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) nichts zu ändern. Für den Zeitraum von 1990 bis 1994 erbringt sie von vornherein keinen Nachweis. Zudem ist unklar, was mit „famille (...)“ gemeint war, insbesondere ob damit X.\_\_\_\_\_ eingeschlossen ist. Das Gleiche gilt hinsichtlich der handschriftlichen Notiz zur Vorbereitung einer Sitzung vom 15. Mai 1998 (vgl. Beilage Nr. 9 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004). Auch sie ist für den fraglichen Zeitraum irrelevant. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 1 belegt schliesslich auch das Schreiben von Rechtsanwalt B.\_\_\_\_\_ vom 11. Oktober 2000 (Beilage Nr. 19 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) nicht, dass X.\_\_\_\_\_ vorgängig vollumfänglich über das Steuerverfahren dokumentiert war. In diesem Schreiben an die Beschwerdeführerin 1 führt B.\_\_\_\_\_ als Rechtsvertreter von X.\_\_\_\_\_ aus, dass er von der Beschwerdeführerin 1 mit Brief vom 5. Oktober 2000 eine Kopie der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 14. September 2000 erhalten habe und ihm bei den Akten der Entscheid der SRK vom 17. Juli 2000 fehle. Er bittet deshalb um Zustellung auch dieses Dokuments. Aus diesem Schreiben kann weder geschlossen werden, ob B.\_\_\_\_\_ über die vorgängigen Schreiben und Entscheide der ESTV verfügte noch im Bejahungsfall seit wann dies der Fall war.

**3.1.2.3** Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung (E. 1.4) kann auf die von der Beschwerdeführerin 1 angebotenen Zeugenbefragungen verzichtet werden. Es erübrigt sich, G.\_\_\_\_\_ zu befragen, da nicht davon auszugehen ist, dass er etwas anderes aussagen würde, als er in seiner „Attestation“ vom 26. Februar 2004 bestätigt hat. Ebenso kann auf die Befragung von H.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ und L.\_\_\_\_\_ verzichtet werden, da es – wie oben aufgezeigt – nicht darauf ankommt, ob sich F.\_\_\_\_\_ als Vertreter von X.\_\_\_\_\_ präsentiert hat. Schliesslich erübrigt sich auch die angebotene Zeugenbefragung von M.\_\_\_\_\_, zumal seine internen Notizen vom

6. Dezember 1996 sowie von anfangs 1998 für den vorliegend fraglichen Zeitraum von 1990 bis 1994 ohnehin nicht relevant sind.

**3.1.3** Es kann somit festgehalten werden, dass Y.\_\_\_\_\_ laufend Kenntnis von den Amtshandlungen der ESTV erhielt. Die fünfjährige (relative) Verjährungsfrist der Regressforderung gegenüber Y.\_\_\_\_\_ wurde somit jeweils rechtzeitig unterbrochen. Dies im Gegensatz zur Regressforderung gegenüber X.\_\_\_\_\_. Es liegen keine rechtsgenügenden Nachweise vor, dass sie über die Amtshandlungen rechtzeitig informiert worden wäre. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diese Tatsache somit nicht als erwiesen und es kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Da die Beschwerdeführerin 1 die Regressforderung gegen den Beschwerdeführer 2.1 geltend macht, trägt sie die Beweislast für das Vorliegen der betreffenden Voraussetzungen, d.h. der Beweis der Unterbrechung der Verjährung obliegt der Gläubigerin (vgl. Urteil des Bundesgerichts 5P.339/2000 vom 13. November 2000 E. 3c). Sie trägt demnach die Beweislast für die Tatsache, dass X.\_\_\_\_\_ Kenntnis von den Amtshandlungen der ESTV erhielt und die Verjährungsfrist dadurch jeweils unterbrochen worden ist. Es ist folglich zu ihren Ungunsten zu entscheiden bzw. nicht von einer Unterbrechung der Verjährung in der Zeit von 1990 bis 1994 auszugehen. Der Regressanspruch der Beschwerdeführerin 1 gegenüber X.\_\_\_\_\_ bzw. den Beschwerdeführer 2.1 ist demnach Ende 1994 verjährt.

**3.2** Das Bundesverwaltungsgericht geht von einer absoluten Verjährungsfrist für die Geltendmachung des Regressanspruchs von 15 Jahren aus (vgl. E. 2.6.2). Die Regressforderungen entstanden spätestens am 23. Mai 1989 (E. 3.1). Die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ist somit am 31. Dezember 2004 abgelaufen. Aus diesem Grund ist demnach ebenso der Regressanspruch der Beschwerdeführerin 1 gegenüber Y.\_\_\_\_\_ bzw. den Beschwerdeführer 2.2 verjährt. Aufgrund der Verjährung der Ansprüche erübrigt es sich, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführenden einzugehen. Ebenso kann bei diesem Resultat offen bleiben, ob die Erben von Y.\_\_\_\_\_ sowie von X.\_\_\_\_\_ – wie von der Beschwerdeführerin 1 beantragt – als Parteien neben den Willensvollstreckern in das Verfahren aufzunehmen sind.

**3.3** Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass die von ihm vertretene Auffassung unter Umständen für den Verrechnungssteuerpflichtigen und potentiellen Regressgläubiger selbst bei laufender Information der möglichen Regressschuldnerin durch diesen dann zu zeitlich „engen“ Konstellationen führen kann, wenn er wie vorliegend seine Verrechnungssteuerpflicht bestreitet und es geraume Zeit dauern kann, bis über diese Frage rechtskräftig entschieden ist. Dies gilt um so mehr, als er auf die Abwicklung der Angelegenheit durch die Behörden nur einen beschränkten Einfluss ausüben kann. Freilich steht dem Verrechnungssteuerpflichtigen zur verjährungsrechtlichen Absicherung der eigenen Position auch dann die Möglichkeit offen, die Beiladung der potentiellen Regressschuldner in das Verfahren zu beantragen (vgl. E. 2.5.4) oder die Behörden über die dafür vorgesehenen Instrumente zu beförderlicher Erledigung anzuhalten (Art. 46a VwVG).

#### **4.**

Nach dem Gesagten hat die ESTV zu Unrecht auf eine Regressforderung der Beschwerdeführerin 1 gegenüber dem Beschwerdeführer 2.1 von Fr. 2'256'275.-- sowie gegenüber dem Beschwerdeführer 2.2 von Fr. 1'952'300.-- erkannt. Die Beschwerden der Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 sind somit gutzuheissen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Februar 2006 ist aufzuheben. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist demgegenüber abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin 1 als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 7'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin 1 zur Zahlung auferlegt. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die obsiegenden Parteien haben Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 VGKE). Nach der Rechtsprechung hat der in eigener Sache prozessierende Rechtsanwalt nur in Ausnahmefällen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1589/2006 und A-1590/2006 vom 22. September 2008, A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 6.2.4 mit Hinweisen). Der vom Willens-

vollstrecker für den Nachlass geführte Prozess wirkt formell nur für oder gegen ihn persönlich. Weil er den Prozess aber für fremde Rechnung führt, gehen Nutzen und Schaden zu Gunsten oder zu Lasten des Nachlasses. Obwohl es um seine persönliche Stellung geht, prozessiert er somit nicht in eigenem Interesse, sondern zur Vollstreckung des erblasserischen Willens. Führt der Willensvollstrecker – wie im vorliegenden Fall die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 – als Anwalt einen Prozess für den Nachlass, so hat er neben der angemessenen Willensvollstrecker-Vergütung Anspruch auf eine separate Entschädigung (BGE 129 V 113 E. 4.2, 4.3). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 VGKE). Angesichts der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und dem Umfang der Ausführungen der Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 zu den vorliegend relevanten Fragen wird die Parteientschädigung ermessensweise auf je Fr. 10'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt und der Beschwerdeführerin 1 auferlegt.

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

#### **1.**

Die Beschwerden der Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 werden gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Februar 2006 wird aufgehoben.

#### **2.**

Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 wird abgewiesen.

#### **3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin 1 auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet. Den Beschwerdeführern 2.1 und 2.2 wird der geleistete Kostenvorschuss von je Fr. 7'500.-- zurückerstattet.

#### **4.**

Die Beschwerdeführerin 1 wird verpflichtet, den Beschwerdegegnern 1.1 und 1.2 je eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (je separat mit Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann

Jürg Steiger

**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: