Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 188/2010, 2C 194/2010

Urteil vom 24. Januar 2011
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Merkli,
Bundesrichter Karlen,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
2C 194/2010

X._____AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Franz Schenker,
Beschwerdeführerin 1,

gegen

C._____, Rechtsanwalt, als Willensvollstrecker im
Nachlass von B._____,
Beschwerdegegner 1,
D._____, Rechtsanwalt, als Willensvollstrecker im
Nachlass von A._____,
Beschwerdegegner 2,

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

und

2C 188/2010

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin 2,

gegen

X._____AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Franz Schenker, Beschwerdegegnerin,
C._____, Rechtsanwalt, als Willensvollstrecker im Nachlass von B._____,
Beschwerdegegner 1,

D._____, Rechtsanwalt, als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____,
Beschwerdegegner 2.

Gegenstand
Verrechnungssteuer (Überwälzung der Verrechnungssteuer; Verjährung der Regressforderung),

Beschwerden gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 21. Januar 2010.
Sachverhalt:

A.
Die Y._____AG erwarb am 23. Mai 1989 insgesamt 30'000 Partizipationsscheine von vier Parteien, darunter auch von B._____ und A._____. Anschliessend annullierte sie das Partizipationsscheinkapital. Die Eidgenössische Steuerverwaltung 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 vom 15. November 2001 (ASA 71 S. 314 ff., 2A.420/2000) bestätigte das Bundesgericht letztinstanzlich die Verrechnungssteuer. Die auf B._____ zu überwälzende Verrechnungssteuer belief sich auf Fr. 2'256'275.–, für A._____ betrug sie Fr. 1'952'300.–.

Am 30. September 2002 bezahlte die Y._____AG die Verrechnungssteuer und überwälzte sie auf die Leistungsempfänger. Mit Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2002 liess sie B._____ für die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 2'256'275.– (Betreibung Nr. 30889) betreiben. Ein weiterer Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2002 erging auch gegenüber A._____ für die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 1'952'275.– (Betreibung Nr. 12053). Die Betriebenen erhoben Rechtsvorschlag.

B.
Am 11. November 2002 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Y._____AG die Verzugszinsen auf der verspätet bezahlten Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 1'298'514.– in Rechnung. Ein Wiedererwägungsgesuch wies sie ab, worauf die Y._____AG die Verzugszinsen am 17. Januar 2003 bezahlte. Mit Zahlungsbefehlen vom 29. bzw. 30. Januar 2003 liess die Y._____AG A._____ und B._____ auch für diese Forderung betreiben (Betreibungen Nr. 32419 und 13602). Diese erhoben je Rechtsvorschlag.

Am ... starb B._____ und am ... A._____. Als Willensvollstrecker wurden die Rechtsanwälte C._____ für den Nachlass der B._____ und D._____ für den Nachlass von A._____ ernannt.

C.
Mit Gesuch vom 4. April 2003 gelangte die Y._____AG an die Eidgenössische Steuerverwaltung mit (sinngemäss) den folgenden Rechtsbegehren:
1. Die Leistungsempfänger seien zu verpflichten, der Gesuchstellerin die Verrechnungssteuer zu erstatten, und es sei in den Betreibungen Nr. 30889 und Nr. 12053 die definitive Rechtsöffnung zu erteilen.

2. Die Leistungsempfänger seien zu verpflichten, der Gesuchstellerin die Verzugszinsen, welche diese der Eidgenössischen Steuerverwaltung bezahlen musste, nebst Zins zu 5 % ab Datum der Zahlung (17. Januar 2003), zu ersetzen und es sei in den Betreibungen Nr. 32419 und Nr. 13602 die definitive Rechtsöffnung zu erteilen.

3. Die Leistungsempfänger seien zu verpflichten, der Gesuchstellerin auf dem Verrechnungssteuerbetrag ab Datum der Zahlung der Steuerforderung (1. Oktober 2002) einen Zins von 5 % zu zahlen.

Mit Entscheid Nr. 1508 vom 12. Januar 2005 - bestätigt auf Einsprache hin am 28. Februar 2006 - befand die Eidgenössische Steuerverwaltung, die Y._____AG habe die bezahlten Verrechnungssteuern auf die Erbengemeinschaften der B._____ und des A._____ zu überwälzen; die beiden Erbengemeinschaften hätten der Y._____AG den Betrag von Fr. 2'256'275.– resp. Fr. 1'952'300.– zu bezahlen. Hingegen erachtete sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht zuständig, die Rechtsöffnung zu erteilen oder über die Verzugszinsforderungen zu befinden, weil hierüber der Zivilrichter zu entscheiden habe.

D.
Gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung führten sowohl die X._____AG, welche die Y._____AG durch Fusion mit Aktiven und Passiven übernommen hatte, wie auch die beiden Willensvollstrecker in eigenem Namen Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission.

Die X._____AG hielt an den Rechtsbegehren gemäss Gesuch der Y._____AG vom 4. April 2003 fest, soweit diesen nicht entsprochen worden war.

Die beiden Willensvollstrecker beantragten übereinstimmend, es sei der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vollständig - jedenfalls aber hinsichtlich der teilweisen Gutheissung der Einsprache der Y._____AG und der Abweisung der Einsprachen der Leistungsempfänger - aufzuheben.
Das Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerdeverfahren von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission übernommen hatte, vereinigte die drei Verfahren. Mit Urteil vom 21. Januar 2010 hiess es die Beschwerden der beiden Willensvollstrecker gut und hob den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Februar 2006 auf; die Beschwerde der X._____AG wies es ab. Das Gericht erachtete die Regressforderungen der X._____AG gegenüber den Nachlässen von A._____ und B._____ als absolut verjährt. Gegenüber B._____ ist nach Ansicht des Gerichts auch die relative Verjährung von fünf Jahren eingetreten (Art. 17 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965, VStG; SR 642.21).

E.
Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 führen sowohl die X._____AG (Beschwerdeführerin 1, Verfahren 2C 194/2010) wie auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdeführerin 2, Verfahren 2C 188/2010) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

Die X._____AG beantragt sinngemäss, die inzwischen bekannt gewordenen Erben seien in das Verfahren aufzunehmen und - zusammen mit dem jeweiligen Willensvollstrecker - solidarisch zu verpflichten, der X._____AG die bezahlte Verrechnungssteuer zu vergüten; eventuell sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese über die Solidarforderungen neu befinden könne (Anträge 1-3). Die Vorinstanz sei anzuweisen, alle im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Rechtsbegehren materiell zu behandeln (Antrag 4.1); eventualiter habe das Bundesgericht die entsprechenden Begehren zu behandeln und gutzuheissen (Anträge 4.2 - 4.2.10).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt folgende Anträge:

"1. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 sei aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung einzig dazu gehalten war, zu Handen der Beschwerdeführerin 1 eine Feststellungsverfügung zu erlassen, wonach die in Rede stehende Verrechnungssteuer tatsächlich geschuldet war, mithin auch zu Recht entrichtet wurde und auf die Leistungsempfänger zu überwälzen ist.
3. Es sei festzustellen, dass die Verrechnungssteuer sowohl hinsichtlich der Erhebung derselben als auch mit Bezug auf die Überwälzung keiner absoluten Verjährung unterliegt."

Die X._____AG schliesst auf Abweisung der Beschwerdeanträge 2 und 3 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (soweit darauf einzutreten ist).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde der X._____AG sei abzuweisen, soweit sich die Beschwerde gegen die Eidgenössische Steuerverwaltung "als Partei" im Überwälzungsverfahren zwischen der X._____AG und den Leistungsempfängern richte.

Sowohl C._____ (Beschwerdegegner 1) wie auch D._____ (Beschwerdegegner 2) beantragen in ihrer

Eigenschaft als Willensvollstrecker mit zwei praktisch gleichlautenden Eingaben Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.
1.1 Die beiden Beschwerden betreffen das gleiche Urteil in ein und derselben Streitsache mit den gleichen Verfahrensbeteiligten. Inhaltlich stehen die beiden Verfahren in einem engen Zusammenhang. Es ist angezeigt, die beiden Verfahren - wie von den Beschwerdegegnern beantragt - zu vereinigen und über die Streitpunkte in einem Urteil zu befinden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP).

1.2 Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer können mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin 1 (Verfahren 2C 194/2010) ist durch den angefochtenen Entscheid in ihren vermögensrechtlichen Interessen betroffen und zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Das Beschwerderecht steht auch der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 der Verordnung über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]).

1.3 Rechtsbegehren sind nur zulässig, soweit an ihnen ein schutzwürdiges Interesse, das rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein kann, aber aktuell und praktisch sein muss, besteht (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG; BGE 136 V 7 E. 2.1; 134 II 120 E. 2.1; 133 II 400 E. 2.2). Das gilt auch für Feststellungsbegehren. An einem unmittelbaren und schutzwürdigen Interesse am Erlass eines Feststellungsentscheids fehlt es namentlich, wenn das Rechtsschutzinteresse durch ein rechtsgestaltendes Urteil gewahrt werden kann (BGE 136 I 87 nicht publ. E. 1; 136 II 281 nicht publ. E. 1.2).

1.4 Die Beschwerdeführerin 2 (Verfahren 2C 188/2010) verlangt eine Feststellung durch das Bundesgericht des Inhalts, dass sie über die Regressforderung einzig im Rahmen einer Feststellungsverfügung zu befinden habe (vgl. Beschwerdeantrag 2, oben Sachverhalt E). Sie begründet das damit, dass der Rechtsstreit zwischen der verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaft und den Leistungsempfängern vor dem Zivilrichter auszutragen sei und sie daher lediglich einen Entscheid über Bestand der Regressforderung und Person des Regressschuldners treffen, nicht aber den Rechtsvorschlag beseitigen und Rechtsöffnung erteilen könne. Sie habe denn auch in ihrem Entscheid vom 12. Januar 2005 in feststellender Weise die von der Überwälzung betroffene Forderung umschrieben und im Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 bestätigt.

Wenn aber - gemäss diesen Ausführungen - bereits der Einspracheentscheid hinsichtlich der Regressforderung einer Feststellungsverfügung entspricht, so genügt es, die Aufhebung des Entscheids der Vorinstanz und Bestätigung des Einspracheentscheides zu verlangen, und ist nicht ersichtlich, welches weitergehende Interesse die Beschwerdeführerin 2 an einer Feststellung haben könnte. Auch wenn das Beschwerderecht der Behörde grundsätzlich kein besonderes Interesse an der Anfechtung voraussetzt und das öffentliche Interesse an der richtigen und einheitlichen Anwendung des Bundes(verwaltungs)rechts genügt, steht es nur zur Behandlung von konkreten Rechtsfragen und nicht für theoretische Rechtsabklärungen offen (ausführlich BGE 135 II 338 E. 1.2.1).
Das Gleiche gilt für den Beschwerdeantrag 3, wonach festzustellen sei, dass die Verrechnungssteuer wie auch die Regressforderung (Forderung aus der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die begünstigte Person) keiner absoluten Verjährung unterlägen. In diesem Sinne wurde bereits im Einspracheentscheid entschieden und genügt es, Aufhebung des angefochtenen Urteils und Bestätigung des Einspracheentscheids zu verlangen.
Auf die Feststellungsbegehren ist folglich nicht einzutreten. Sie können aber in Verbindung mit der Beschwerdebegründung zwanglos dahingehend verstanden werden, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids des Bundesverwaltungsgerichts der Einspracheentscheid wieder hergestellt werden soll. Insoweit kann auf die Beschwerde 2C 188/2010 eingetreten werden.

1.5 Insoweit ist auf die beiden Beschwerden einzutreten. Es kann mit ihnen unter anderem die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2, Art. 106 Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist für das Bundesgericht verbindlich, soweit er nicht offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 1 BGG).

2.
2.1 Die vorliegenden Verfahren wurden bisher im Namen der Willensvollstrecker geführt. Demgegenüber verlangt die Beschwerdeführerin 1 (Verfahren 2C 194/2010), dass auch die Erben persönlich in das Verfahren aufgenommen werden.

2.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Willensvollstrecker in Prozessen um Aktiven und Passiven der Erbschaft Partei, soweit ihm gemäss Art. 518 ZGB die Verwaltung der betreffenden Erbschaftswerte zusteht (BGE 94 II 141 E. 1; 129 V 113 E. 4.2; Urteil 5P.355/2006 vom 8. November 2006, in Pra 2007 Nr. 47 S. 305 nicht publ. E. 3; vgl. Martin Karrer, in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 3. Aufl. 2007; N. 70 zu Art. 518 ZGB). Es gilt im Erbrecht die Universalsukzession, doch haften die Erben über das Empfangene hinaus mit ihrem ganzen Vermögen für die Schulden des Erblassers, wenn sie die Erbschaft antreten (Art. 639 Abs. 1 ZGB). Im Rahmen der Steuersukzession wird allerdings aus Billigkeitsgründen häufig bestimmt, dass die Erben nur bis zur Höhe ihrer Erbteile haften (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 75). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfasst ein gegen den Willensvollstrecker gerichtetes Urteil nur die zur Erbschaft gehörenden Vermögenswerte. Der Gläubiger, der zugleich auf die unverteilte Erbschaft und das persönliche Vermögen eines Erben greifen will, muss daher sowohl gegen diesen Erben als auch gegen den Willensvollstrecker klagen, die beide
passivlegitimiert sind (BGE 116 II 131 E. 3b und 4 und dazu Karrer, a.a.O., N. 77 zu Art. 518 ZGB, mit Hinweisen).

2.3 Das Gesuch der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin 1 (Y._____AG) vom 4. April 2003 im Administrativverfahren der Eidgenössischen Steuerverwaltung richtete sich gegen B._____ und A._____ als Regresspflichtige. Deren Rechtsvertreter waren damals die Rechtsanwälte Dr. C._____ und Dr. D._____, die heutigen Beschwerdegegner 1 und 2 (Verfahren 2C 194/2010 und 2C 188/2010). Nachdem die Leistungsempfänger am ... bzw. ... verstorben waren, mussten die Rechtsanwälte das Verfahren in eigenem Namen als Willensvollstrecker fortführen. Als Vertreter der Erben hätten sie Vollmachten benötigt, die sie nicht beibringen wollten oder konnten. Zwar bestand die Y._____AG im zweiten Schriftenwechsel im Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung darauf, dass die Erben persönlich in das Verfahren einbezogen würden, doch waren diese damals der Beschwerdeführerin nicht bekannt. Der Entscheid Nr. 1508 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. Januar 2005 wie auch der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 richteten sich daher gegen die beiden Rechtsanwälte in ihrer Funktion als Willensvollstrecker.

Während der Rechtshängigkeit der Sache beim Bundesverwaltungsgericht erhielt die Beschwerdeführerin 1 Kenntnis von den Erben und verlangte sie, dass auch diese in das Verfahren einbezogen würden. Allerdings befand sich das Verfahren in diesem Zeitpunkt bereits in einem fortgeschrittenen Stadium (zweiter Schriftenwechsel), weshalb eine Ausdehnung des Verfahrens auf weitere Parteien nicht in Betracht kam (s. auch Urteil 5P.355/2006 vom 8. November 2006, in Pra 2007 Nr. 47 S. 305 nicht publ. E. 3.2).

Im bundesgerichtlichen Verfahren sind daher die Willensvollstrecker aufgrund ihrer gesetzlichen Befugnis Gegenpartei, nicht die Erben persönlich.

3.
3.1 Die Verrechnungssteuer auf der geldwerten Leistung aus direkter Teilliquidation im Zusammenhang mit dem Rückkauf der Partizipationsscheine und deren Annullierung ist vorliegend nicht umstritten. Zum Ertrag auf

beweglichem Kapitalvermögen, welcher gemäss Art. 1 Abs. 1 VStG der Verrechnungssteuer unterliegt, zählen nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG namentlich alle Gewinnanteile auf den von einer schweizerischen Gesellschaft ausgegebenen Partizipationsscheinen. Steuerpflichtig ist die Beschwerdeführerin 1 als Rechtsnachfolgerin der Y._____AG. Mit Urteil vom 15. November 2001 (ASA 71 S. 314 ff., 2A.420/2000) bestätigte das Bundesgericht letztinstanzlich den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Verrechnungssteuer.

Umstritten sind vorliegend einzig die Regressansprüche gegenüber den Willensvollstreckern. Die zwei Beschwerden werfen weitgehend die gleichen Fragen auf. Beide Beschwerdeführerinnen bestreiten, dass die Regressforderungen gegenüber den Beschwerdegegnern 1 und 2 absolut verjährt seien (nachfolgende E. 5). Die Beschwerdeführerin 1 bestreitet überdies, dass gegenüber dem Beschwerdegegner 1 (C._____ für den Nachlass der B._____) die Regressforderung auch relativ verjährt sei (nachfolgende E. 6). Die Beschwerdeführerin 1 (Verfahren 2C 194/2010) verlangt sodann, dass die Beschwerdeführerin 2 verpflichtet werde, im Sinne von Art. 41 VStG einen Entscheid über die Regressforderung zu fällen und über die definitive Rechtsöffnung zu befinden, was von dieser (Verfahren 2C 188/2010) abgelehnt wird (nachfolgende E. 4). Umstritten ist schliesslich, ob die Beschwerdeführerin 1 die auf der verspäteten Zahlung der Verrechnungssteuer bezahlten Verzugszinsen überwälzen kann (nachfolgende E. 7.1) und inwieweit die Regressforderung zu verzinsen ist (nachfolgende E. 7.2).

3.2 Die Vorinstanz prüfte im angefochtenen Entscheid nur Fragen der Verjährung. Ihrer Begründung, wonach die Regressforderungen gegenüber den Beschwerdegegnern 1 und 2 absolut (und gegenüber dem Beschwerdegegner 1 auch relativ) verjährt seien, kann allerdings nicht gefolgt werden. Das Bundesgericht hat daher auch die weiteren Rechtsfragen zu prüfen. Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz (Art. 107 Abs. 2 BGG) allein zur rechtlichen Beurteilung liesse sich wegen der langen Verfahrensdauer nicht rechtfertigen.

4.
Es stellt sich vorab die Frage, ob die Beschwerdeführerin 2 über die Regressforderung gegenüber den Willensvollstreckern hätte entscheiden und gegebenenfalls die Rechtsöffnung erteilen sollen.

4.1 Gemäss Art. 41 VStG trifft die Eidgenössische Steuerverwaltung alle Verfügungen und Entscheide, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht; sie trifft einen Entscheid insbesondere dann, wenn:

”a. die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird;

b. für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der (...) Überwälzungspflicht betragt wird;

(...).”

4.2 Die Verrechnungssteuer wird an der Quelle erhoben. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Er hat die Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Überwälzungspflicht ist ein wesentliches Element des Verrechnungssteuerrechts, ohne das der Zweck der Steuer nicht erreicht werden kann. Der Leistungsempfänger soll dadurch veranlasst werden, die steuerbare Leistung und den ihr allenfalls zugrundeliegenden Vermögenswert korrekt zu deklarieren bzw. in den Büchern auszuweisen. Der Gesetzgeber verschafft der Überwälzungspflicht Nachdruck, indem er Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, als nichtig (Art. 14 Abs. 1 VStG) und die Unterlassung der Überwälzung als strafbar erklärt (Art. 63 VStG).

Die Regressforderung ist öffentlich-rechtlicher Natur. Sie ergibt sich direkt aus dem Steuergesetz und ist die Folge der vom Steuerpflichtigen bezahlten oder noch zu bezahlenden Verrechnungssteuer. Daraus ist ohne weiteres zu schliessen, dass die Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden zuständig sind, sowohl über Bestand, Höhe und Fälligkeit der Steuerforderung, wie auch der Regressforderung zu entscheiden. Sie haben namentlich auch darüber zu befinden, ob allenfalls die Überwälzung der Regressforderung in der Art vorzunehmen sei, dass die Steuerforderung beim Steuerpflichtigen ”ins Hundert” aufgerechnet wird (ASA 44 S. 318 E. 3, Urteil

vom 16 [recte 13.]September 1974).

In solchen Fällen hat daher die Eidgenössische Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen - namentlich durch einen Entscheid im Sinne von Art. 41 lit. a oder b VStG - in die Lage zu versetzen, dass er seine Überwälzungspflicht wahrnehmen kann (BGE 118 Ib 317 E. 3b S. 324; Urteil 2C 17/2010 vom 29. Juli 2010 E. 3.3.1, BGE-Publikation; so auch das Bundesverwaltungsgericht, BVGE 2010/12 E. 4.1). Sie hat dabei namentlich einen Entscheid über die Regressforderung zu erlassen und auch, sofern es verlangt wird, über die definitive Rechtsöffnung zu befinden. Dass eine Verwaltungsbehörde mit einfacher Verwaltungsverfügung den Rechtsvorschlag beseitigen kann, mag aussergewöhnlich erscheinen, ist aber vom Gesetzgeber ausdrücklich bestimmt und wird in der Praxis so gehandhabt (Art. 79 Abs. 1, Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG; Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 8. Aufl. 2008, § 19 N. 15 f. S. 143; vgl. BGE 134 III 115 E. 3.2; 128 III 39 E. 2; s. auch die ausdrückliche Regelung in Art. 89 Abs. 3 und 4 MWSTG; SR 641.20).

4.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung freilich erklärt, ihre Praxis ändern zu wollen. Aufgrund der Erfahrungen gerade im vorliegenden sowie in einem weiteren Fall (BVGE 2010/12) werde sie künftig die Überwälzung in ihren Erhebungsentscheiden nicht mehr thematisieren. Um den betroffenen Steuerpflichtigen die Betreibung gleichwohl zu ermöglichen, werde sie in einem solchen Fall die Verrechnungssteuerpflicht in einem Feststellungsverfahren, in dem ausdrücklich auf die gesetzliche Überwälzungspflicht hingewiesen werde, bestätigen. Damit erhielten die Leistungsempfänger keine Parteistellung im Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 6 und 48 VwVG) und bleibe die Erhebung der Verrechnungssteuer - vom Gesetzgeber gewollt - anonym. In Form des genannten Feststellungsentscheides besitze der Verrechnungssteuerpflichtige zudem einen Rechtsöffnungstitel, den er betreibungsrechtlich geltend machen könne. Damit sei der Steuerpflichtige in der Lage, die Regressforderung betreibungsrechtlich durchzusetzen. Befinde sich der Leistungsempfänger im Ausland, bestehe ohnehin keine Möglichkeit, ihn als Partei ins Verfahren einzubeziehen.

4.4 Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Die Pflicht zur Überwälzung der Verrechnungssteuer gilt auch (und insbesondere) für zurückliegende Leistungen, die von den zuständigen Behörden erst im Kontrollverfahren als steuerbar erklärt werden. Ein Regressanspruch besteht immer dann, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Leistung diese zu kürzen unterlassen oder bei einer ihrer Natur nach nicht kürzbaren Leistung die Steuer nicht überwälzt hat (Urteil 2C 17/2010 vom 29. Juli 2010 E. 3.3.1 mit zahlreichen Hinweisen, BGE-Publikation).
Allerdings beschlägt die Überwälzung der Verrechnungssteuer vom Steuerpflichtigen auf den Leistungsempfänger nicht nur öffentlich-rechtlichen Fragen, sondern sie weist aufgrund des privatrechtlichen Verhältnisses zwischen Leistungserbringer und begünstigter Person regelmässig auch zivilrechtliche Aspekte auf. Es kann folglich in Überwälzungsstreitigkeiten nicht von vornherein von der ausschliesslichen Zuständigkeit der Steuer- und Steuerjustizbehörden oder derjenigen der Zivilgerichte ausgegangen werden (Urteil 2C 17/2010 vom 29. Juli 2010 E. 3.3.2 f., BGE-Publikation).

Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung direkt mit dem Regressanspruch zusammenhängende (zivilrechtliche) Fragen vorfrageweise entscheidet, etwa ob die Regressforderung bezahlt, verrechnet oder verjährt ist (gleich wie nach der Rechtsprechung auch der Zivilrichter vorfrageweise allfällige steuerrechtliche Fragen zur zwingenden Überwälzung und zum Regress bei der Verrechnungssteuer beurteilen kann; vgl. BGE 131 III 546 E. 2.3 sowie Urteil 2C 17/2010 vom 29. Juli 2010 E. 3.3.1, BGE-Publikation).
Immerhin müssen aber die zivilrechtlichen Vorfragen liquid sein, andernfalls sind sie auf den Zivilweg zu verweisen. Die Kompetenz der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann nicht so weit gehen, dass sie im Streitfall praktisch wie ein Zivilrichter darüber entscheidet, wem die Leistung zugekommen ist. Das betrifft namentlich die Einrede der Verrechnung, wenn über die zu verrechnende Gegenforderung Streit besteht. Auch die Frage, wer regresspflichtiger Empfänger der steuerbaren Leistung ist, hängt sowohl davon ab, von wem der steuerbare Ertrag tatsächlich vereinnahmt worden ist, als auch von der Verfügungsberechtigung des Empfängers. Diese Berechtigung beurteilt sich aber auf Grund der zwischen den Beteiligten bestehenden privatrechtlichen Beziehungen (BGE 131 III 546 E. 2.3 mit Hinweis auf MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2005, N. 22 zu Art. 14 VStG; WALTER ROBERT

PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Band 5/I, Basel 1971, N. 4.5 zu Art. 14 VStG; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, ASA 57 S. 602). In einem solchen Fall kann es sich rechtfertigen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung in einem Feststellungsentscheid, wenn ein schützenswertes Interesse nachgewiesen ist, über die Regressforderung und die Regresspflicht befindet (vgl. BGE 108 Ib 475 E. 3c; s. auch BVGE 2010/12 E. 4.1).

4.5 Es war folglich richtig, dass sich die Beschwerdeführerin 1 für die Beseitigung des Rechtsvorschlags und Erteilung der Rechtsöffnung für die Regressforderungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung wandte. Hinsichtlich Bestand, Höhe und Fälligkeit dieser Forderungen waren keine zivilrechtlichen Fragen zu beantworten. Die Leistungsempfänger standen fest.

Zwar erklärten die Beschwerdegegner am 9. bzw. 16. Oktober 2003 für den Fall, dass die Regressforderungen Bestand haben sollten, je Verrechnung mit einer Gegenforderung. Diese Gegenforderungen stützen sich jedoch einzig auf die Behauptung, dass beim Verkauf der Partizipationsscheine im Jahre 1989 an die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin 1 Nettoabreden getroffen worden seien, wonach den Verkäufern der Verkaufserlös ungeschmälert, ohne Steuerfolgen zukomme. Damit sind aber die Verrechnungseinreden in keiner Weise substantiiert, geschweige denn in einer den Anforderungen von Art. 81 Abs. 1 SchKG genügenden Weise nachgewiesen, und auf den Zivilweg zu verweisen (s. auch Urteil vom 19. Dezember 1947, ASA 16 S. 508 E. 2 für die Couponabgabe).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung war daher nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine Verfügung zu treffen, zumal ein schutzwürdiges Interesse nachgewiesen war (s. auch BVGE 2010/12 E. 2 und 4.1 in fine). Dieser Entscheid hatte in Form einer Leistungsverfügung zu ergehen, nicht bloss als Feststellungsverfügung. Art. 25 Abs. 2 VwVG gilt nicht nur für Feststellungsbegehren, sondern analog auch dann, wenn um Erlass einer Leistungsverfügung nachgesucht wird (BGE 120 Ib 351 E. 3a S. 355; ausführlich BGE 98 Ib 53 E. 3; Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl. 1998, Rz. 213 S. 78). Anders ist die Rechtsöffnung nicht zu erreichen. Der Hinweis auf die Abwälzungspflicht oder Feststellung einer Zahlungspflicht dürfte keinen genügenden Titel für eine definitive Rechtsöffnung begründen. Der Entscheid hätte auch den Rechtsvorschlag beseitigen müssen, nachdem es beantragt worden war.

5.
5.1 Die Verrechnungssteuerforderung entsteht bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Sie verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Art. 17 Abs. 3 VStG regelt die Unterbrechung der Verjährung. Danach wird die Verjährung 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", unterbrochen; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem. Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken zudem gegenüber "allen Zahlungspflichtigen" (Art. 17 Abs. 4 VStG).

Über die Verjährung der Regressforderung im Sinne von Art. 14 VStG enthält das Verrechnungssteuergesetz keine explizite Vorschrift. Die Vorinstanz hat aber mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung angenommen, dass nach dem Grundsatz, wonach öffentlich-rechtliche Ansprüche "in (fast) jedem Fall einer Verjährung" unterliegen, auch die Regressforderung einmal verjähren müsse. In der Tat hat das Bundesgericht im Hinblick auf den engen Zusammenhang zwischen der Regressforderung und der Steuerforderung festgehalten, "dass die Verjährungsfrist für die Regressforderung weder länger noch kürzer als für die Steuerforderung, sondern gleich lang wie für diese ist, also ebenfalls fünf Jahre beträgt, und dass sie auch am Ende des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, zu laufen beginnt" (Urteil vom 16. [recte 13.]September 1974, ASA 44 S. 318 E. 4c).

5.2 Dabei geht es aber um die relative Verjährung. Eine Frist für die absolute Verjährung kennt das Verrechnungssteuergesetz demgegenüber nicht. Das Bundesgericht führte in BGE 126 II 49 aus, dass es sich nicht

um eine Lücke des Gesetzes handle, sondern um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers, der bewusst keine absolute Verjährungsfrist einführen wollte. Der Verzicht auf eine absolute Verjährungsfrist lasse die Verjährungsordnung des Verrechnungssteuergesetzes weder als lückenhaft erscheinen, noch verstosse er gegen übergeordnete Prinzipien. Nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen genüge es, dass eine Verjährung vorgesehen sei (BGE 126 II 49 besonders E. 2d).

Die Vorinstanz bezweifelt die Richtigkeit dieser Rechtsprechung. Sie kommt im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die fehlende absolute Verjährungsfrist im Verrechnungssteuergesetz nicht auf ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zurückgeführt werden könne. Sie verweist auf neuere Steuergesetze, welche die absolute Verjährung eingeführt oder verkürzt haben, so das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 von 15 auf 10 Jahre (Art. 42 Abs. 6 MWSTG; SR 641.20). Zu erwähnen wäre auch die Einführung der absoluten Veranlagungsverjährung von 15 Jahren im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 120 Abs. 4 DBG; SR 642.11) und im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 47 Abs. 1 StHG; SR 642.14). Als gewichtiges Argument betrachtet die Vorinstanz zudem, dass der Regressschuldner im Verrechnungssteuerrecht keine Möglichkeit habe, auf das Verfahren über die Festsetzung der Steuerforderung Einfluss zu nehmen, um innert einer vernünftigen überblickbaren Zeitspanne seine Rechtslage klären zu lassen. Allenfalls erfolge seine Beiladung als Nebenpartei ohne Verfügungsmacht über den Streitgegenstand. In Frage stehe zudem ein Schuldverhältnis zwischen Privaten. Auch das spreche für die Notwendigkeit einer absoluten
Verjährung, da es zwischen Privatpersonen keine unverjährbaren Forderungen gäbe.

Die Vorinstanz fordert daher - analog Art. 49 Abs. 4 aMWSTG 1999 (AS 2000 1300) - auch für das Verrechnungssteuerrecht eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren. Diese Auffassung ist im Folgenden zu prüfen.
5.3
5.3.1 Dass öffentlich-rechtliche Forderungen auch ohne ausdrückliche Vorschrift verjähren, ist ein im öffentlichen Recht schon länger anerkannter Grundsatz (BGE 112 Ia 260 E. 5 S. 262 f.; 119 Ib 311 E. 4a; für die Verrechnungssteuer, vgl. Michael Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2005, N. 1 und 29 ff. zu Art. 17 VStG). Es verhält sich aber nicht so, dass Verrechnungssteuerforderungen überhaupt nie verjähren. Das Verrechnungssteuergesetz enthält eine (eher kurze) relative Verjährungsfrist von fünf Jahren, welche regelmässig unterbrochen werden muss, soll die Verjährung nicht definitiv eintreten. Wird diese Frist nicht periodisch unterbrochen, verjährt auch die Verrechnungssteuerforderung.
5.3.2 Die Vorinstanz beruft sich auf die Regelung im Mehrwertsteuerrecht. Sie übersieht dabei, dass das Mehrwertsteuerrecht, im Gegensatz zur Verrechnungssteuer, keine Überwälzungspflicht kennt. Die Mehrwertsteuer soll zwar nach dem Plan des Gesetzgebers den Endverbrauch belasten: Sie wird vom steuerpflichtigen Unternehmen erhoben, welches sie, sofern die Marktverhältnisse es gestatten, auf die Preise und damit auf die Abnehmer der Ware oder Dienstleistung überwälzt (BGE 123 II 295 E. 5a). Ein Anspruch auf Überwälzung oder gar eine Pflicht zur Überwälzung besteht im Mehrwertsteuerrecht indessen nicht (BGE 123 II 385 E. 8). Die Verjährungsordnung des Mehrwertsteuergesetzes kann daher nicht unbesehen auf die Verrechnungssteuer übertragen werden.
Bei der Verrechnungssteuer ist die Situation auch grundsätzlich anders als bei der direkten Bundessteuer: Vor der Geltendmachung und Durchsetzung der Regressforderung muss unter Umständen, wie der vorliegende Fall zeigt, zuerst die Verrechnungssteuerforderung rechtskräftig beurteilt werden. Auch aus diesem Grund kann sich - in seltenen Fällen - die fünfzehn- oder zehnjährige Frist für die absolute Verjährung anderer Steuerordnungen als zu kurz erweisen.
5.3.3 Dass der Leistungsempfänger schliesslich die Steuer trägt, entspricht dem System der Verrechnungssteuer. Es darf daher dem Steuerpflichtigen der Regress nicht erschwert oder verunmöglicht werden. Die (relative) Verjährungsfrist von fünf Jahren trägt diesem Umstand Rechnung. Vom Steuerpflichtigen, der die Person des Leistungsempfängers am besten kennt, kann aber verlangt werden, dass er die zur Überwälzung der Steuer notwendigen Schritte unternimmt und namentlich dem Leistungsempfänger die verjährungsunterbrechenden (Art. 17 Abs. 3 VStG) Amtshandlungen der Steuer- und Steuerjustizbehörden zur Kenntnis bringt. Das liegt auch im Interesse des Steuerpflichtigen. Zutreffend hat die Vorinstanz im Übrigen bemerkt, dass gegenüber dem Leistungsempfänger nicht nur die auf die Überwälzung der Steuerforderung bezogenen Amtshandlungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung verjährungsunterbrechende Wirkung haben, sondern auch die auf Gel-

tendmachung der Regressforderung gerichteten Handlungen des Steuerpflichtigen. Für den Regressschuldner kann keine erleichterte Verjährung gelten, zumal im System der Verrechnungssteuer der Leistungsempfänger und nicht der Steuerschuldner Steuerträger ist (Art. 17 Abs. 3 VStG analog; vgl. angefochtener Entscheid E. 2.5.4 S. 20).

5.4 Die Rechtsprechung in BGE 126 II 49 (und im Urteil vom 13. September 1974, a.a.O., E. 4c) ist daher begründet. Aus dem Schweigen des Gesetzes kann nicht abgeleitet werden, der Gesetzgeber habe es unterlassen, einen Bereich zu regeln, der einer ausdrücklichen Regelung bedarf. Vielmehr erscheint die Regelung in Art. 17 VStG, was die Verjährungsfrist betrifft, als vollständig und widerspruchsfrei. Sie trägt auch den Interessen des Leistungsempfängers, der nach dem System und Zweck der Verrechnungssteuer grundsätzlich anonym zu bleiben hat, Rechnung. Sie schränkt den Anspruch des Empfängers der steuerbaren Leistung, dessen Regresspflicht ebenfalls nicht unbeschränkt währen kann, nicht übermässig ein. Die wiederholte Unterbrechung der Verjährung kann sich zudem als rechtsmissbräuchlich erweisen, wie auch treuwidrige Verfahrensverzögerung keinen Schutz verdient. Das lässt es als vertretbar erscheinen, dass das Gesetz keine zusätzliche absolute Verjährung statuiert.

5.5 Vorliegend ist allerdings festzuhalten, dass einzelne Verfahrensabschnitte im Lichte von Art. 29 Abs. 1 BV offensichtlich zu lange gedauert haben. Bis zum Entscheid der Beschwerdeführerin 2 vom 15. November 1996 über die Steuerpflicht und die Überwälzungspflicht vergingen seit Beginn der Verhandlungen (vgl. Schreiben der ATAG Ernst & Young an A._____ vom 2. Juli 1991 über den Stand der Gespräche) über fünf Jahre. Vom Gesuch der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin 1 an die Eidgenössische Steuerverwaltung um Festsetzung der Regressforderung und Erteilung der Rechtsöffnung vom 4. April 2003 bis zum Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Februar 2006 verflossen annähernd drei Jahre und bis zum Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 nochmals fast vier Jahre. Konsequenzen ergeben sich für das Verwaltungsverfahren daraus indessen keine, da die Leistungspflicht nicht von der Dauer des Verfahrens abhängig gemacht werden kann. Die Leistungspflicht wird vielmehr durch eben diese Verjährungsfristen gesetzlich beschränkt (s. auch Gerold Steinmann, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl. 2008, N. 13 zu Art. 29 BV).

6.
Die Vorinstanz stützt ihren Entscheid allerdings auch darauf, dass die Regressforderung gegenüber B._____ resp. dem Beschwerdegegner 1 gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG relativ verjährt sei (sofern Art. 17 Abs. 1 VStG, wofür es Gründe gibt, auch auf Regressforderungen Anwendung findet, vgl. vorn E. 5.1). In der Tat erfolgte der Verkauf der hier in Frage stehenden Partizipationsscheine im Jahre 1989, womit die Steuerforderung entstand (Art. 12 Abs. 1 VStG), und wäre die Regressforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres 1989 verjährt, wenn sie nicht vor Ablauf dieser Frist unterbrochen worden wäre. Als Unterbrechung gilt gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

6.1 Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 3. September 1991 und vom 16. Dezember 1994 gegenüber der Y._____AG die Verjährung wiederholt unterbrochen hat. Es ist auch belegt, dass die Y._____AG von diesen Schreiben in Kopie auch K._____ von der ATAG Ernst & Young Kenntnis gab (Fax-Mitteilungen vom 16. September 1991 und 22. Dezember 1994). K._____ hatte anerkanntermassen damals ein Mandat zur Vertretung von A._____ gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung inne. Mit der Mitteilung an K._____ wurde somit die Verjährung gegenüber A._____ unterbrochen. Dieser erhielt davon auch tatsächlich Kenntnis, was unbestritten ist. Umstritten ist jedoch, ob K._____ damals auch Vertreter von B._____ und ermächtigt war, in ihrem Namen Rechtshandlungen vorzunehmen und Mitteilungen rechtswirksam entgegenzunehmen.

6.2 Die Vorinstanz hat diese Frage geprüft und verneint. Sie kam zum Schluss, dass K._____ im fraglichen Zeitraum 1990 bis 1994 kein Mandat zur Vertretung von B._____ in steuerlichen Angelegenheiten besass. Diese Feststellung ist nicht offensichtlich unrichtig (Art. 105 Abs. 2 BGG). Es steht zwar fest, dass K._____ ab Mitte des Jahres 2002 auch Vertreter von B._____ war. Es finden sich jedoch keine Hin-

weise darauf, dass er resp. die ATAG Ernst & Young B._____ schon vor dem 1. Januar 1995 vertreten hätten.

Für diese Feststellung braucht es - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 1, die der Vorinstanz vorwirft, ihr rechtswidrig ein Beweisverfahren vorenthalten zu haben - nicht der Einvernahme von Zeugen. K._____ hat am 25. Mai 2004 im Hinblick auf das Steuerverfahren schriftlich bestätigt, dass er in der fraglichen Zeit nur Vertreter von A._____ war. Ob mit der ATAG ein Mandatsverhältnis bestand und wie lange dieses dauerte, wissen K._____ und die ATAG selbst am besten. Es ist anzunehmen, dass K._____ sich der rechtlichen Bedeutung seiner schriftlichen Erklärung bewusst war. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern der damalige CEO der Y._____AG, L._____, deren Finanzchef, M._____, oder N._____ von der Fiduciaire OFOR, welche die Interessen der Y._____AG wahrte, über die Mandatsverhältnisse der ATAG bessere Auskünfte geben könnten als diese selbst. Das Gleiche gilt auch für die als Zeugen angerufenen Beamten der Eidgenössischen Steuerverwaltung, O._____ und P._____. Diese antizipierte Beweiswürdigung durch die Vorinstanz ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden. Nach der Rechtsprechung ist eine beschränkte Beweisaufnahme zulässig, wenn der Richter aufgrund bereits abgenommener Beweise zur Überzeugung
gelangt, die Tatsachenbehauptung sei bewiesen (oder widerlegt) und von weiteren Beweisen sei kein anderes Ergebnis zu erwarten (BGE 130 III 591 E. 5.4 S. 601 f.; 130 II 425 E. 2.1; 124 I 208 E. 4a; vgl. auch BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148).

6.3 Die Begründung, dass in der fraglichen Periode (1990-1994) zwischen K._____ und B._____ kein Mandatsverhältnis bestanden habe, weshalb ihr gegenüber die Verjährung nicht habe unterbrochen werden können, greift indessen zu kurz. Die Vorinstanz hat es nämlich unterlassen zu prüfen, ob B._____ allenfalls durch A._____ vertreten war. Gegenüber diesem wurde die Verjährung zweifelsfrei unterbrochen und hätte sich auch B._____ die Unterbrechung anrechnen lassen müssen, wenn sie von ihrem Schwager vertreten worden wäre. Sollte B._____ diesen beauftragt und ermächtigt haben, in der Auseinandersetzung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung bzw. mit der Y._____AG ihre Interessen wahrzunehmen, wäre die Unterbrechung der Verjährung auch ihr gegenüber gültig. Vom Auftrag im Sinne von Art. 394 OR zu unterscheiden ist die Vollmacht. Diese ist (wie der Auftrag) nicht formgebunden und kann auch mündlich, stillschweigend oder konkludent erteilt werden. Sie ist oft auch im Auftrag mitenthalten. Eine Vollmacht ist namentlich anzunehmen, wenn eine Person es zulässt, dass eine andere sich wie ein Vertreter benimmt (von Tuhr/ Peter, Allgemeiner Teil des Obligationenrechts, Band I, 3. Aufl. 1979, S. 356 f.; Watter/Schneller, in:
Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 4. Aufl. 2007, N. 15 f. zu Art. 33 OR).

Denkbar - wenn auch weniger wahrscheinlich - ist auch, dass durch Erklärung direkt gegenüber B._____ die Verjährung unterbrochen wurde. Art. 17 Abs. 3 VStG schreibt für die Unterbrechung der Verjährung keine besondere Form vor. Die Unterbrechung ist im öffentlichen Recht gegenüber dem Zivilrecht erleichtert. Für die Unterbrechung der Verjährung genügt, dass der Schuldner in geeigneter Weise von der Unterbrechungshandlung Kenntnis erhält, sofern das Gesetz nicht etwas anderes vorsieht (s. auch BGE 135 V 74 E. 4.2.1 S. 78; 133 V 579 E. 4.3.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2002, Rz. 777 S. 178; Pierre Moor, Droit administratif, Band II, 2. Aufl. 2002, S. 86 f.). Im Steuerrecht genügte es, wenn dem Steuer- oder Zahlungspflichtigen unzweideutig mitgeteilt wird, dass ein Tatbestand der Steuer unterliegt (ASA 73 S. 237, 2A.546/2001 E. 3d).

6.4 Zur Prüfung dieser Fragen bestand durchaus Anlass. Auch wenn K._____ resp. die ATAG Ernst & Young von B._____ kein Mandat hatten, ist und war doch allen Beteiligten klar, dass auch B._____ über die Vorgänge laufend informiert wurde und dies nicht erst seit Mitte 2002. Davon zeugen beispielsweise die handschriftlichen Notizen des Finanzchefs der Y._____AG, M._____, zur Vorbereitung einer Sitzung mit der ... im April/Mai 1998 und betreffend die Information der ... über die Entwicklung der Verrechnungssteuerverfahren vom 6. Dezember 1996. Seitens der Fiduciaire OFOR, welche für die Y._____AG tätig war, wurde K._____ sowohl als Beauftragter von A._____ wie auch von seiner ... wahrgenommen (Bestätigung von N._____ vom 6. Januar 2004). Auch der ehemalige Geschäftsführer der Y._____AG, L._____, bestätigte am 26. Februar 2004, dass er regelmässig mit A._____ Gespräche führte, welcher seinerseits seine ... informierte; diese habe gegen diese Art der Verhandlungen nichts einzuwenden gehabt.

Es fällt zudem auf, dass A._____ und B._____, was den steuerauslösenden Sachverhalt wie auch den Steueranspruch der Eidgenössischen Steuerverwaltung betrifft, also in den Jahren vor 1990 wie auch nach 1994, stets zusammenwirkten und ihre Handlungen koordinierten. Ihre Kaufverträge über die Partizipationsscheine schlossen sie am selben Tag (22. Februar 1989) ab. Am 13. August 2002 unterzeichneten sie gemeinsam ein Agreement mit der Y._____AG, wonach sie Verhandlungen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Möglichkeit der Meldung statt Steuerentrichtung (Art. 19 VStG) führen würden und die Y._____AG ihrerseits die Verrechnungssteuer einstweilen nicht bezahlen soll. Für dieses Agreement liessen sie sich durch K._____ gemeinsam vertreten. Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung auf der Bezahlung der Verrechnungssteuer und Überwälzung auf die Leistungsempfänger bestand, willigten sie in die Bezahlung der Verrechnungssteuer ein und kündigten das Agreement, womit nach dessen Art. 8 die Steuer durch die Y._____AG bezahlt werden durfte. Diese Feststellungen beziehen sich nicht explizit auf die hier fraglichen Jahre, doch geht daraus hervor, dass die Verschwägerten miteinander zu kommunizieren pflegten.

6.5 Nach dem Gesagten kann nicht ausgeschlossen werden, dass B._____ im vorliegend relevanten Zeitraum von 1991 bis 1994 die Wahrung ihrer Interessen in der Verrechnungssteuersache (ausdrücklich, stillschweigend oder konkludent) ihrem Schwager übertragen hatte und sich durch ihn in den Verhandlungen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung vertreten liess. Unter diesen Umständen war es nicht vertretbar, dass die Vorinstanz auf weitere Beweisabklärungen verzichtete und die von der Beschwerdeführerin 1 angerufenen Zeugen nicht anhörte. Im Steuerverfahren finden zwar die Vorschriften über die Zeugeneinvernahme (Art. 14 ff. VwVG) keine Anwendung (Art. 2 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG). Das Verrechnungssteuergesetz sieht eine Auskunftspflicht nur für die Steuerpflichtigen vor (Art. 39). Das bedeutet indessen nicht, dass die Einvernahme oder Befragung von Personen, die hierzu bereit sind, oder die Einholung schriftlicher Auskünfte in Steuerverfahren nicht möglich ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist es nicht ausgeschlossen, als Zeugen angerufene Personen zu befragen, wenn sie zur Aussage bereit sind (EuGRZ 2000 S. 453, 2A.617/1998 E. 3c/bb; StR 61/2006 S. 372, 2A.480/2005 E. 2.3; s. auch Richner/Frei/
Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 62 zu Art. 123 DBG). Es handelt sich um den allgemeinen, aus dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör folgenden Grundsatz, dass die angebotenen Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, die rechtserheblichen Tatsachen festzustellen (vgl. Steinmann, a.a.O., N. 26 zu Art. 29 BV).

Mit dem Hinweis, dass zwischen gewissen Zeugen und der Beschwerdeführerin 1 resp. ihrer Rechtsvorgängerin eine gewisse Interessenbindung bestand, kann die Beweisabnahme nicht verweigert werden, zumal auch der Beschwerdegegner 1 Gelegenheit hatte, den Gegenbeweis anzutreten und seinerseits Zeugen zu benennen. Obschon die Beschwerdeführerin 1 die Frage der Vertretung bereits im Einspracheverfahren eingehend behandelt (Duplik vom 1. März 2004, Rz. 27, 29ff.) und "aus prozessualer Vorsicht" in der Beschwerde vom 3. Juli 2009 (Rz. 70 ff.) erneut thematisiert hatte, liess es der Beschwerdegegner 1 bei blossen Bestreitungen bewenden.

6.6 Es bedeutet daher eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, wenn die Vorinstanz auf die Befragung der angebotenen Zeugen verzichtet hat. Der Sachverhalt ist unter Verletzung von Bundesrecht unvollständig festgestellt worden (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist gegenüber dem Beschwerdegegner 1 als Willensvollstrecker im Nachlass der B._____ begründet und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Da weitere Abklärungen notwendig sind, ist die Sache in Bezug auf die Regressforderung gegenüber dem Beschwerdegegner 1 an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG). Diese wird zu entscheiden haben, ob sie allenfalls einen weiteren Schriftenwechsel anordnen und welche der als Zeugen angerufenen Personen und in welcher Form sie diese befragen will.

7.
Gegenüber dem Beschwerdegegner 2 als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ ist die Regressforderung weder relativ noch absolut verjährt. Deren Höhe ist nicht bestritten. Eine zu Lebzeiten des Schuldners angehobene Betreibung kann gegen die Erbschaft fortgesetzt werden (Art. 59 Abs. 2 SchKG). Demgemäss ist die Beschwerde gegenüber dem Beschwerdegegner 2 als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ für die Regressforderung gutzuheissen, der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. 12'053 des Betreibungsamtes ... in der Höhe von Fr. 1'952'300.– zu beseitigen und die definitive Rechtsöffnung zu erteilen.

Für die von der Beschwerdeführerin 1 geltend gemachten Verzugszinsen gilt Folgendes:

7.1 In Frage steht zunächst der Verzugszins auf der Verrechnungssteuerforderung, welchen die Eidgenössische Steuerverwaltung der Y._____AG in Rechnung stellte, nachdem diese die Verrechnungssteuer nicht rechtzeitig bezahlt hatte, und den die Beschwerdeführerin 1 nunmehr auf die Willensvollstrecker überwälzen will. Da gegen die Betreibungen Rechtsvorschlag erhoben wurde, verlangte die Y._____AG im Gesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 4. April 2003 einen Leistungsentscheid, die Beseitigung des Rechtsvorschlages und Erteilung der definitiven Rechtsöffnung für diese Forderung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung lehnte es ab, diesbezüglich einen Entscheid zu fällen, weil die Überwälzungspflicht (Art. 14 Abs. 1 VStG) nur die Steuerforderung, nicht aber allfällige Verzugszinsen erfasse.
Diese Auffassung ist begründet. In der Tat ist die steuerpflichtige Gesellschaft allein verantwortlich für die rechtzeitige Ablieferung der Verrechnungssteuer. Diese hat daher auch die Verzugszinsen zu tragen, wenn sie ihrer Steuerzahlpflicht nicht rechtzeitig nachkommt, und kann diese kraft öffentlichen Rechts nicht auf den Regressschuldner abwälzen. Sollte eine entsprechende Verzinsungspflicht zwischen den Privaten vertraglich vereinbart worden sein (s. auch das zwischen den Parteien geschlossene Agreement, zitiert oben E 6.4), würde es sich um eine in die Zuständigkeit des Zivilrichters fallende privatrechtliche Verpflichtung handeln. Es kann nicht Sache der Verwaltungsbehörde sein, darüber zu entscheiden, ob ein solcher Anspruch nach dem Rechtsverhältnis zwischen der Steuerpflichtigen und den Leistungsempfängern besteht oder nicht. Es ist auch nicht erforderlich, über den allfälligen zivilrechtlichen Anspruch vorfrageweise zu befinden, weil er ohne Einfluss auf die Steuer- und Überwälzungspflicht ist. Die Beschwerde ist gegenüber dem Beschwerdegegner 2 in diesem Punkt abzuweisen.

7.2 Die Beschwerdeführerin 1 verlangt ferner, dass der Beschwerdegegner 2 pflichtig erklärt werde, auf der Regressforderung ab dem Zeitpunkt der Bezahlung der Verrechnungssteuerforderung (1. Oktober 2002) einen Zins zu zahlen.
7.2.1 Die Regressforderung ist keine Steuer, aber dennoch öffentlich-rechtlicher Natur (oben E. 4.2). Wer über die Regressforderung entscheidet, befindet daher auch über deren Verzinsung.

Art. 16 VStG regelt die Fälligkeit der Steuer (Abs. 1) und den Verzugszins (Abs. 2). Eine ausdrückliche Bestimmung über die Verzinsung der Regressforderung enthält das Verrechnungssteuergesetz nicht. Es entspricht aber einem in Lehre und Rechtsprechung anerkannten allgemeinen ungeschriebenen Rechtsgrundsatz, dass öffentlich-rechtliche Geldforderungen zu verzinsen sind, wenn sich der Schuldner der Leistung in Verzug befindet (BGE 101 Ib 252 E. 4b S. 258 f.; 95 I 258 E. 3 S. 263; ASA 78 S. 663, 2C 191/2007 E. 3.2; ASA 68 S. 518, 2A.137/1998 E. 3a; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 191 S. 41 und Rz. 756 S. 175; Moor, a.a.O., Ziff. 1.2.4.1 S. 73). Weil eine ausdrückliche Regelung fehlt, hat das Gericht - mangels Gewohnheitsrecht - nach der Regel zu entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde (Art. 1 Abs. 2 ZGB). Es kann zur Schliessung der (echten) Lücke auch auf Regelungen greifen, die sich analog anwenden lassen. Der Analogieschluss setzt allerdings hinreichend gleichgelagerte Verhältnisse voraus (BGE 132 V 32 E. 6.5.2 S. 39 f.; 130 V 71 E. 3.2.1; 129 V 345 E. 4.1).

Ob hier die Verzugszinspflicht nach Privatrecht oder nach öffentlichem Recht zu bestimmen ist, hängt davon ab, mit welcher Ordnung hinreichende Gemeinsamkeiten für eine analoge Anwendung bestehen (BGE 129 V 345 E. 4.2.1). Vorliegend kann auf Art. 16 VStG nicht abgestellt werden: Gemäss dieser Vorschrift ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf des (in Absatz 1 geregelten) Fälligkeitstermins noch ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Abs. 2); eine Mahnung ist bei der Regressforderung aber unverzichtbar, weil der Empfänger der geldwerten Leistung als Steuerträger grundsätzlich keinen Einfluss auf das Steuerverfahren und die Bezahlung der Steuer ausüben kann und daran in der Regel auch nicht beteiligt ist. Sachgerecht erscheint nur die analoge Anwendung von Art. 102 OR, wonach der Schuldner durch die Mahnung des Gläubigers in Verzug gesetzt wird (Abs. 1). Diese Bestimmung liesse auch Raum für abweichende privatrechtliche Absprachen (vgl. Abs. 2). Anders als die Regressforderung selbst ist der Verzugszins auf der Regressforderung nicht zwingend einzuverlangen.
7.2.2 Vorliegend bezahlte die Y._____AG am 30. September 2002 die Verrechnungssteuerforderung. In der

Folge liess sie die Leistungsempfänger für die Regressforderung betreiben. Der Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2002 wurde dem Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ am 28. Oktober 2002 zugestellt. Diese Zustellung gilt als Mahnung und löste den Verzug und die Verzugszinspflicht aus (Art. 102 Abs. 1, Art. 104 Abs. 1 OR, analog). Die Regressforderung gegenüber dem Beschwerdegegner 2 ist daher ab dem 29. Oktober 2002 zu verzinsen. Was die Höhe des Verzugszinses anbetrifft, kann offenbleiben, ob Art. 104 Abs. 1 OR oder die Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) analog Anwendung finden sollen. Nach beiden beträgt der Verzugszins 5 %.
Die Verzugszinsforderung ist nicht verjährt: Privatrechtlich richtet sich die Verjährungsfrist der Verzugszinsen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 52 II 217 E. 2; unveröffentlichtes Urteil 4C.206/2001 vom 18. Oktober 2001) nach dem Hauptanspruch (s. auch Art. 133 OR) oder dauert gemäss der herrschenden Lehrmeinung in Anwendung der ordentlichen Verjährungsfrist (Art. 127 OR) zehn Jahre (BGE 129 V 345 E. 4.2.1 f. mit weiteren Hinweisen). Ob für die Verzugszinsen auf dem Regressanspruch für die Verrechnungssteuer die fünf- (gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG) oder zehnjährige Verjährungsfrist (Art. 127 OR) gilt, braucht hier indessen nicht entschieden zu werden, weil die Beschwerdeführerin 1 die Verzugszinsforderungen jedenfalls innerhalb der Fünfjahresfrist im Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung und gerichtlich geltend gemacht und damit die Verjährung unterbrochen hat.
7.2.3 Gegenüber dem Beschwerdegegner 2 ist die Beschwerde der X._____AG folglich auch insoweit begründet, als sie Anspruch auf Bezahlung eines Verzugszinses von 5 % seit 29. Oktober 2002 auf der Regressforderung erhebt. Dieser Verzugszins ist nicht in Betreibung gesetzt worden (womit sich die Frage der Rechtsöffnung nicht stellt).

8.
Die Beschwerdeführerin 2 dringt mit ihrem sinngemäss gestellten Antrag (Bestätigung des Einspracheentscheides, s. oben E. 1.3 in fine) nicht durch, da sie einen Leistungsentscheid, nicht bloss einen Feststellungsentscheid, zu treffen hatte und überdies über die Rechtsöffnung hätte befinden müssen (vgl. oben E. 4.5). Ihre Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

9.
Die Beschwerdeführerin 1 obsiegt gegenüber dem Beschwerdegegner 1 und der Beschwerdeführerin 2 vollständig, gegenüber dem Beschwerdegegner 2 in der Hauptsache. Die Beschwerdeführerin 2 unterliegt vollständig. Da somit keine der Parteien vollumfänglich obsiegt, sind die Gerichtskosten diesen anteilmässig, d.h. im Umfang ihres Obsiegens, aufzuerlegen (Art. 65, 66 Abs. 1 BGG). Bei der Festsetzung der Gerichtskosten ist dem Streitwert, dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache Rechnung zu tragen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung handelt vorliegend zwar im Vermögensinteresse des Bundes (Überwälzung der Verrechnungssteuer), weshalb ihr Gerichtskosten aufzuerlegen sind (Art. 66 Abs. 3 BGG), doch geht es primär um einen Streit zwischen Privaten, was bei der Bemessung des Anteils der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu berücksichtigen ist.

Da die Beschwerdeführerin 1 gegenüber dem Beschwerdegegner 2 zum überwiegenden Teil obsiegt, hat sie diesem gegenüber Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung; gegenüber dem Beschwerdegegner 1 und der Eidgenössischen Steuerverwaltung besteht Anspruch auf volle Entschädigung (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Über die Kosten und Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird die Vorinstanz im neuen Entscheid befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 188/2010 und 2C 194/2010 werden vereinigt.

2.
2.1 Die Beschwerde der X._____AG gegen C._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von B._____ wird gutgeheissen, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 wird aufgehoben und die

Sache zu weiterer Abklärung und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.2 Die Beschwerde der X._____AG gegen D._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ wird teilweise gutgeheissen, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Februar 2006 werden aufgehoben und der Willensvollstrecker verpflichtet, der X._____AG den Betrag von Fr. 1'952'300.– nebst Zins zu 5 % seit 29. Oktober 2002 zu bezahlen. Dementsprechend wird der in der Betreibung Nr. 12053 des Betreibungsamtes ... (Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2002) erhobene Rechtsvorschlag aufgehoben und für den Betrag von Fr. 1'952'300.– (ohne Zins) zuzüglich Kosten des Zahlungsbefehls die definitive Rechtsöffnung erteilt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.
Die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.
Die Kosten des Bundesgerichts im Betrag von Fr. 30'000.– werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Fr. 5'000.–, der X._____AG mit Fr. 2'500.–, C._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von B._____ mit Fr. 12'500.– und D._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ mit Fr. 10'000.– auferlegt.

5.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die X._____AG für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 5'000.–, C._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von B._____ und D._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ mit je Fr. 500.– zu entschädigen.

C._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von B._____ hat der X._____AG für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 12'500.– zu bezahlen.

D._____ als Willensvollstrecker im Nachlass von A._____ hat der X._____AG für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 10'000.– zu bezahlen.

6.
Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hat die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden.

7.
Dieses Urteil wird den Parteien sowie dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Januar 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Wyssmann