

6 Finanzen
Finances
Finanze

12

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-2853/2008 vom 11. März 2010

Verrechnungssteuer. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Parteistellung des Gläubigers der steuerpflichtigen Leistung. Beiladung. Anspruch auf Feststellungsverfügung.

Art. 5 Abs. 1, Art. 6, Art. 25 Abs. 2, Art. 48 Abs. 1 VwVG. Art. 14 Abs. 1, Art. 41 Bst. a und b VStG.

1. Die ESTV ist für alle Entscheide betreffend die Erhebung der Verrechnungssteuer zuständig, soweit sie öffentlich-rechtliche Fragen betreffen (E. 3.3 und E. 4.1). Wird die Verrechnungssteuer nicht bei Entrichtung der steuerbaren Leistung überwält, hat der Steuerpflichtige einen öffentlich-rechtlichen Rückgriffsanspruch (Regressanspruch) gegenüber dem Leistungsgläubiger (E. 3.2 und E. 4.1).
2. Der Gläubiger der verrechnungssteuerpflichtigen Leistung ist befugt, ein Rechtsmittel zu erheben, wenn über deren Steuerbarkeit und die Überwälzungspflicht beziehungsweise Regressforderung entschieden und er dabei als Regressschuldner namentlich benannt wird (E. 4.3–4.4).
3. Anspruch auf Feststellungsverfügung (E. 2.3). Ein Leistungsurteil könnte sich nur an den Steuerpflichtigen, nicht aber an den Gläubiger der verrechnungssteuerpflichtigen Leistung richten. Da Ersterer die Steuerpflicht anerkennt, hat ein Feststellungsurteil zu ergehen (E. 4.5).

Impôt anticipé. Objet de la procédure de recours. Compétence de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Qualité de partie du créancier de la prestation imposable. Appel en cause. Droit à une décision de constatation.

Art. 5 al. 1, art. 6, art. 25 al. 2, art. 48 al. 1 PA. Art. 14 al. 1, art. 41 let. a et b LIA.

1. L'AFC est compétente pour toutes les décisions relatives à la perception de l'impôt anticipé, pour autant qu'elles portent sur des questions de droit public (consid. 3.3 et consid. 4.1). Si l'impôt anticipé n'est pas transféré au moment de la fourniture de la prestation imposable, le contribuable dispose d'une action récursoire de droit public à l'encontre du créancier de la prestation (consid. 3.2 et consid. 4.1).
2. Le créancier de la prestation imposable a qualité pour agir, par les moyens de droit à disposition, contre la décision portant sur le caractère imposable de cette prestation et sur l'obligation de transfert, ou encore sur l'action récursoire, lorsqu'il y est nommément mentionné comme le véritable débiteur (consid. 4.3–4.4).
3. Droit à une décision de constatation (consid. 2.3). Une décision obligeant à une prestation ne peut s'adresser qu'au contribuable, non au créancier de la prestation frappée de l'impôt anticipé. Etant donné qu'en l'espèce le contribuable reconnaît son obligation fiscale, c'est une décision de constatation qu'il convient d'adopter (consid. 4.5).

Imposta preventiva. Oggetto della procedura ricorsuale. Competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Qualità di parte del creditore della prestazione imponibile. Chiamata in causa. Diritto ad una decisione di accertamento.

Art. 5 cpv. 1, art. 6, art. 25 cpv. 2, art. 48 cpv. 1 PA. Art. 14 cpv. 1, art. 41 lett. a e b LIP.

1. L'AFC è competente per tutte le decisioni relative alla riscossione dell'imposta preventiva, nella misura in cui esse concernono questioni di diritto pubblico (consid. 3.3 e consid. 4.1). Nel caso in cui l'imposta preventiva non venga translata al momento della fornitura della prestazione imponibile, il contribuente dispone di un'azione di regresso di diritto pubblico nei confronti del creditore della prestazione (consid. 3.2 e consid. 4.1).

2. **Il creditore della prestazione soggetta all'imposta preventiva è legittimato a sollevare un rimedio giuridico nel caso di decisioni relative all'imponibilità della prestazione e all'obbligo di transazione, o ancora all'azione di regresso, e nel caso in cui in tale ambito egli sia nominativamente menzionato quale debitore di regresso (consid. 4.3–4.4).**
3. **Diritto ad una decisione di accertamento (consid. 2.3). I destinatari di una decisione che obbliga ad una prestazione potrebbero essere solo i contribuenti, ma non il creditore della prestazione soggetta all'imposta preventiva. Poiché il contribuente riconosce l'obbligo fiscale, va emessa una decisione di accertamento (consid. 4.5).**

Nachdem X. der Y. AG Aktien der Y. AG verkauft hatte, kam diese zum Schluss, der Kaufpreis habe über dem eigentlichen Wert der Aktien gelegen, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Da eine solche der Verrechnungssteuer unterliege, deklarierte die Y. AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine geldwerte Leistung im Umfang des ihrer Ansicht nach übersetzten Teils des Kaufpreises und überwies der ESTV die darauf entfallende Verrechnungssteuer. In der Folge weigerte sich X. jedoch, den ihm im Sinn einer Überwälzung in Rechnung gestellten Verrechnungssteuerbetrag der Y. AG zu bezahlen. Daher gelangte die Y. AG an die ESTV und beantragte eine Verfügung, dergemäss sie den entsprechenden Steuerbetrag zu entrichten gehabt habe und X. verpflichtet sei, ihr diesen Betrag nebst Zins zu bezahlen.

Den nunmehr ergangenen Entscheid richtete die ESTV an X. und liess diesem die Verfügung zukommen. X. verlangte daraufhin mit Einsprache die Aufhebung des Entscheides, wobei festzustellen sei, dass der fragliche Verkauf nicht verrechnungssteuerpflichtig sei. Der Kaufpreis sei nicht übersetzt gewesen.

Die ESTV hiess die Beschwerde im Dispositiv zwar gut, doch ging aus ihren Begründungen hervor, dass der Entscheid ihrer Auffassung nach nur an die Y. AG, nicht aber an X. hätte adressiert sein dürfen. Für eine Auseinandersetzung zwischen der Y. AG als Steuerpflichtige und X. als Überwälzungsschuldner sei das Zivilgericht zuständig. Die ESTV befände nur darüber, ob die Verrechnungssteuer geschuldet sei und sich daraus folglich eine Überwälzungspflicht ergebe, sowie darüber, ob die beklagte Person als Leistungsempfänger und somit Überwälzungsschuldner zu qualifizieren sei. Ausnahmsweise sei auf die Frage des Bestandes der

Verrechnungssteuer einzugehen. Eine Parteientschädigung sprach sie X. nicht zu. Gleichentags erliess die ESTV gegenüber der Y. AG einen Entscheid bezüglich der Verrechnungssteuer und deren Überwälzung. Als Empfänger der Verrechnungssteuer sei X. zu bezeichnen. Dieser Entscheid wurde X. nicht eröffnet.

Vor Bundesverwaltungsgericht (BVGer) beantragte X. die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Feststellung, dass im genannten Aktienverkauf keine Überwälzungsforderung zu seinen Lasten bestehe. Zwar sei seine Einsprache gutgeheissen worden, doch sei die Überwälzungsforderung in den Erwägungen bestätigt worden, so dass es für die Y. AG eine reine Formsache sei, den fraglichen Betrag beim Zivilrichter einzufordern. Für das Einspracheverfahren verlangte er eine Parteientschädigung.

Das BVGer heisst die Beschwerde – soweit es darauf eintritt – gut und weist die Sache zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

Aus den Erwägungen:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV unterliegen gestützt auf Art. 31 und Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) der Beschwerde an das BVGer. Dieses ist zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

1.2

1.2.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheides war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich also höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, Urteil des BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 1.4.1 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEU-

BÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 2.7).

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

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

Nicht Gegenstand des Einspracheentscheids und damit ebensowenig des vorliegenden Verfahrens sind hingegen die materiellen Fragen der Verrechnungssteuerpflicht des Rückkaufs der Aktien und der Überwälzungspflicht. Die ESTV hat dazu zwar Ausführungen gemacht, dies aber nur im Sinn von « ergänzenden Ausführungen ». Materielle Fragen konnten auch gar nicht Gegenstand des Einspracheentscheids darstellen, nachdem die ESTV dem Beschwerdeführer zuvor die Parteistellung abgesprochen hat. Damit haben sich diese Erwägungen materieller Art auch zu Recht nicht im Dispositiv niedergeschlagen, in welchem einzig die Einsprache « gutgeheissen » wurde. Die Steuerbarkeit der Leistung und die Überwälzungspflicht sind vorliegend demnach nicht Streitgegenstand. Damit kann auf den Antrag des Beschwerdeführers (...), es sei festzustellen, dass die Überwälzungsforderung nicht bestehe (...), nicht eingetreten werden und auf die Ausführungen materieller Art in der Beschwerde ist nicht einzugehen.

Fehl geht die Argumentation des Beschwerdeführers, dass es für die Y. AG gestützt auf den Einspracheentscheid eine reine Formsache wäre, den fraglichen Betrag beim Zivilrichter einzufordern, weil dieser an die Feststellung der ESTV betreffend Bestand der Überwälzungsforderung

gebunden wäre. Dies trifft nicht zu, weil die ESTV wie erläutert im Einspracheentscheid gerade nicht verbindlich über die materiellen Punkte entschieden hat und aufgrund der « Gutheissung » im Einspracheentscheid der Erstentscheid, in dem noch über den Bestand der Regressforderung entschieden worden war, aufgehoben wurde.

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

1.2.4 In der Replik passt der Beschwerdeführer seine Rechtsbegehren insofern an, als nicht mehr die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt (...), sondern beantragt wird, es sei « in Abänderung des Einspracheentscheids » das bereits erwähnte Feststellungsbegehren (...) gutzuheissen. Eine Anpassung der Rechtsbegehren ist jedoch im Rahmen der Replik nicht mehr möglich (E. 1.2.1).

1.3

1.3.1 Zur Beschwerde legitimiert ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung oder Änderung hat (Bst. c). Das BVGer wendet bei der Prüfung der Beschwerdelegitimation das Recht von Amtes wegen an und ist dabei nicht an die Vorbringen der Parteien gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Der Verfügungsadressat, der am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, ist beschwerdelegitimiert, wenn er mit seinen Anträgen ganz oder teilweise unterlegen ist (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 48 N 22; BGE 133 II 181 E. 3.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a. a. O., Rz. 2.74; vgl. auch Urteil des BVGer A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 1.3).

1.3.2 Der Beschwerdeführer hat als Verfügungsadressat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Weiter ist das von Art. 48 VwVG verlangte Rechtsschutzinteresse gegeben. War im Einspracheverfahren wie erläutert die Parteistellung des Beschwerdeführers Streitgegenstand und wurde ihm diese abgesprochen, ist er ohne Weiteres legitimiert, betreffend diesen Punkt Beschwerde zu führen (BGE 104 Ib 307 E. 3a mit

Hinweisen; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a. a. O., Art. 6 N 22 und Art. 48 N. 17). Die von der ESTV in der Vernehmlassung geäusserte Ansicht, da mit dem Einspracheentscheid die Einsprache gutgeheissen worden sei, sei der Beschwerdeführer zur Beschwerde nicht legitimiert, womit auf diese nicht einzutreten sei, trifft nicht zu. Das Dispositiv des Einspracheentscheids ist – wie in der Duplik eingeräumt wird – nicht klar. Die «Gutheissung» sollte soweit ersichtlich aufgrund der Verneinung der Parteistellung die Aufhebung des Erstentscheids bewirken. Sie beruhte hingegen nicht darauf, dass der Beschwerdeführer mit seinen materiellen Vorbringen durchgedrungen wäre. Vielmehr wurde auf diese gar nicht eingegangen.

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

2.

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

2.2 Als Parteien in einem Verwaltungsverfahren gelten gemäss Art. 6 VwVG Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll und andere Personen, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Art. 6 VwVG erfasst also zwei Konstellationen: Parteistatus haben die eigentlichen materiellen Verfügungsadressaten, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berührt und mit denen ein Rechtsverhältnis geregelt werden soll. Daneben sind Partei weitere Rechtssubjekte, die zur Beschwerde gegen die Verfügung berechtigt sind. Die zweite Konstellation von Art. 6 VwVG knüpft damit an die Beschwerdelegitimation nach Art. 48 VwVG an (ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zürich 2008, N. 1, 5 f. zu Art. 6; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a. a. O., Art. 6 N 3, 7, 16, beide je auch zum Folgenden). Der Nichtverfügungsadressat (der «Dritte») erfüllt die Vor-

aussetzungen von Art. 48 VwVG, wenn er vom zu regelnden Rechtsverhältnis besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (siehe auch E. 1.3.1). Das Interesse des Dritten gilt als schutzwürdig, wenn er durch das Beschwerdeverfahren einen materiellen oder ideellen Nachteil von sich abwenden kann (BGE 131 II 587 E. 2.1, BGE 123 II 376 E. 2, BGE 121 II 176 E. 2a).

2.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist grundsätzlich in gleichem Sinne auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (BGE 114 V 202 E. 2c; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a. a. O., Rz. 2.30; KÖLZ/HÄNER, a. a. O., Rz. 201; BEATRICE WEBER-DÜRLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, N. 10 zu Art. 25). Zusätzlich bedingt der Erlass einer Feststellungsverfügung, dass dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (Urteil des BGE 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen, BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; zum Ganzen ausführlich: Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 7. Mai 1997 veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 62.45 E. 2a).

3.

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

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

Wird der Steuerbetrag bei der Entrichtung der steuerbaren Leistung nicht überwältzt, so hat der Verrechnungssteuerpflichtige den Steuerbetrag gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG vom Leistungsgläubiger einzufordern (BGE 108 Ib 475 E. 3b; Urteil des BGer vom 16. September 1974 veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 44 318 E. 1). Der Steuerpflichtige hat einen öffentlich-rechtlichen Rückgriffsanspruch (Regressforderung) gegenüber dem Leistungsempfänger, der sich direkt aus dem Verrechnungssteuergesetz ergibt (BGE 131 III 546 E. 2.1; Urteil des BGer vom 16. September 1974 in ASA 44 318 E. 1 mit Hinweisen; MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004, N. 5 zu Art. 14 VStG). Die zwingende Überwälzungsvorschrift von Art. 14 Abs. 1 VStG begründet zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Rückgriffsschuldner ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis (Entscheid der SRK vom 7. Mai 1997 in VPB 62.45 E. 5b/cc; Entscheid der SRK 2002-126 vom 27. Oktober 2004 E. 3b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen [Beschwerde dagegen vor BGer hängig]).

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

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

4.1 Unabhängig davon, wer Adressat eines solchen Entscheids zu sein hätte, ist festzustellen, dass die ESTV zum Erlass eines Entscheids über

die Überwälzungspflicht und die Regressforderung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zuständig ist.

Art. 41 Bst. a und b VStG sehen Entscheide der ESTV betreffend die Überwälzungspflicht explizit vor (E. 3.3). Die Zuständigkeit der ESTV ergibt sich aber auch aus den allgemeinen Regeln. Eine Verfügung im Sinn von Art. 5 Abs. 1 VwVG setzt die Anwendung von Bundesverwaltungsrecht voraus und ist (explizite gesetzliche Regelung vorbehalten) nicht zulässig zur Regelung privatrechtlicher Beziehungen (vgl. BGE 131 II 162 E. 2, BGE 132 V 303 E. 4.4.2; Urteil des BGer 2A.249/2002 vom 7. November 2002 E. 2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 253 ff.; FELIX UHLMANN, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 5 N 68 ff.). Dies gilt auch im Zusammenhang mit der Überwälzung der Verrechnungssteuer. Soweit dabei öffentlich-rechtliche, genauer steuerliche, vom Verrechnungssteuergesetz geregelte Fragen zu beantworten sind, ist die Zuständigkeit der ESTV zum Erlass einer Verfügung gegeben. Die Überwälzungspflicht besteht von Gesetzes wegen, wenn eine steuerbare Leistung zu bejahen ist (Art. 14 VStG; E. 3.2). Wird dieser Überwälzungspflicht anlässlich der Ausrichtung der steuerbaren Leistung nicht nachgekommen, so folgt daraus ein Regressanspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger, der sich ebenso direkt aus dem Gesetz ergibt und als öffentlich-rechtliche Forderung gilt (E. 3.2). Beides stellt gleichsam die automatische, gesetzliche Konsequenz dar, wenn eine steuerbare Leistung an einen bestimmten Leistungsempfänger feststeht. Aus dieser öffentlich-rechtlichen (und nicht privatrechtlichen) Natur der Rechtsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Überwälzungsschuldner ergibt sich die Zuständigkeit der ESTV zum Erlass von Entscheiden. Entsprechend wurde auch in der Rechtsprechung wiederholt festgestellt, dass die ESTV gestützt auf Art. 41 Bst. a VStG einen Entscheid über den Rückgriffsanspruch erlassen kann (E. 3.3). Zur Beurteilung der privatrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Leistungsempfänger hingegen sind (primär) die Zivilgerichte zuständig (vgl. BGE 108 Ib 475 E. 3c, BGE 131 II 546 E. 2.4; bereits zitiertes Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.2 in fine; REICH, a. a. O., N. 37 zu Art. 14; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 4.6 zu Art. 14). Vorliegend sind jedoch keine solchen dem Zivilrichter vorbehaltenen zivilrechtlichen Fragen betroffen. Der Beschwerdeführer bestreitet die Pflicht zur Überwälzung an ihn beziehungsweise die Regressforderung der Y. AG ihm gegenüber nicht aus

zivilrechtlichen, sondern aus steuerlichen Gründen, nämlich weil er eine steuerbare Leistung verneint. Zur Debatte stehen damit rein steuerrechtliche Fragen, für welche die ESTV zuständig ist.

Anzufügen bleibt, dass die ESTV zum Erlass eines solchen Entscheids nicht nur befugt, sondern auch verpflichtet ist, wenn dies von einer Partei verlangt wird, die daran ein schutzwürdiges Interesse hat. Die Ausführungen in der Vernehmlassung, die ESTV sei « gemäss Praxis » « dazu bereit », zu Handen des Steuerpflichtigen einen Feststellungsentscheid zu erlassen, beziehungsweise sie biete eine entsprechende « Hilfestellung » an (...), sind folglich unzutreffend, falls sie dabei von einer freiwilligen Hilfestellung ausgehen sollte.

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

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

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

wegen die Überwälzungspflicht und die Regressforderung ergibt (Art. 14 VStG, E. 3.2, 4.1), werden – zumal dann, wenn wie vorliegend im Entscheid auch über die Überwälzungspflicht beziehungsweise die Regressforderung befunden und dabei der Leistungsempfänger genannt wird – auch die Rechte und Pflichten des Leistungsempfängers tangiert und dieser ist ebenfalls Partei im Sinn von Art. 6 VwVG, dies zumindest im Sinn der zweiten Konstellation (E. 2.2), indem er durch die Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse am Verfahrensausgang hat.

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

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

4.3.3 Aus der Rechtsprechung ergeben sich Aufschlüsse vorab aus einem kürzlich ergangenen Urteil des BVGer (A-1571/2006 vom 21. Januar 2010, oben bereits zitiert). In jenem Fall hatte die ESTV auf Gesuch

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

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

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

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

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

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

Betreffend die Steuerbarkeit der Leistung, die vom Beschwerdeführer bestritten ist, und worüber die ESTV nach dem Gesagten einen Entscheid zu fällen hat, kommt in der vorliegenden Konstellation nur ein Feststellungsentscheid in Betracht. Ein Leistungsurteil könnte sich von vornherein nicht an den Beschwerdeführer, sondern nur an den Steuerpflichtigen richten, welcher die Steuerbarkeit aber nicht bestreitet und die Steuer entsprechend auch deklariert und abgeliefert hat. Was die Überwälzungspflicht beziehungsweise den Bestand der Regressforderung angeht, ist ebenfalls von einem Feststellungsentscheid auszugehen: Ist die steuerbare Leistung erstellt und der Leistungsempfänger bekannt, so ergibt sich wie bereits ausgeführt (E. 4.1) daraus als automatische gesetzliche Folge die Überwälzungspflicht und die Regressforderung des

Steuerpflichtigen. Damit geht es nicht um die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a VwVG, sondern um die blosser Feststellung von (von Gesetzes wegen) « bestehenden » (oder eben nicht bestehenden) Rechten und Pflichten nach Art. 5 Abs. 1 Bst. b VwVG, und damit um eine blosser Feststellungsverfügung (siehe auch ISABELLE HÄNER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 25 N 7; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a. a. O., Rz. 862). Allfällige zivilrechtliche Einwendungen gegen die Regressforderung sind, wie ebenfalls bereits festgehalten (E. 4.1), nicht von der ESTV, sondern vom Zivilrichter zu beurteilen.