

# **BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010**

Bundesverwaltungsgericht, 2010-01-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1571\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1571_2006)

FR: TAF A-1571/2006 du 21 janvier 2010

IT: TAF A-1571/2006 del 21 gennaio 2010

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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

### **E. 1.2**

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

### **E. 1.3**

Eine Lücke des Gesetzes liegt vor, wenn sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig erweist, weil sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort gibt. Bevor eine ausfüllungsbedürftige Lücke angenommen werden darf, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Fehlen einer ausdrücklichen Anordnung nicht eine bewusst negative Antwort des Gesetzes bedeutet, d.h. ein sog. qualifiziertes Schweigen darstellt. Die herrschende Lehre und die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheiden echte und unechte Lücken und behandeln sie unterschiedlich. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beantwortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Eine neuere Auffassung der juristischen Methodenlehre verzichtet auf eine Unterscheidung zwischen echten und unechten Lücken und bezeichnet die Lücke als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die von den rechtsanwendenden Organen behoben werden darf. Auch in der Praxis wird vermehrt von der genannten Unterscheidung abgesehen und eine vom Gericht zu füllende Lücke

angenommen, wenn die gesetzliche Regelung aufgrund der dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden muss (BGE 131 V 233 E. 4.1, BGE 129 II 438 E. 4.1.2, BGE 123 II 69 E. 3c.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7391/2008 vom 19. Oktober 2009 E. 6.3).

#### **E. 1.4**

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (statt vieler: BGE 130 III 324 E. 3.2). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist. Diesfalls werden die von den Parteien gestellten Beweisanträge im Rahmen einer vorweggenommenen, sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen. Dies ist zulässig, wenn das Gericht aufgrund bereits erhobener Beweise oder aus anderen Gründen den rechtserheblichen Sachverhalt für genügend geklärt hält und überzeugt ist, seine rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 131 I 157 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1654/2006 vom 22. Oktober 2008 E. 1.4; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144). Erachtet das Gericht eine Tatsache nicht als erwiesen, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen). Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 ZGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5). Im Abgaberecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen).

#### **E. 2**

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

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

### **E. 2.1**

Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Aufgrund dieser Bestimmungen ergibt sich als Regel, dass die steuerbare Leistung, in welcher Form auch immer sie erbracht wird (Auszahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung mit einer Gegenforderung), um den Steuerbetrag gekürzt wird (Pfund, a.a.O., S. 393 Rz. 2.1; vgl. Markus Reich, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 4 f. zu Art. 14 VStG). Werden Leistungen in Form von Sachleistungen erbracht (beispielsweise Naturaldividenden) und kann die Verrechnungssteuer nicht von einer dem Leistungsgläubiger gleichzeitig anderweitig zu erbringenden Barzahlung abgezogen oder mit einer Gegenforderung verrechnet werden, so hat der Verrechnungssteuerpflichtige den Steuerbetrag gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG vom Leistungsgläubiger einzufordern (BGE 108 Ib 475 E. 3b; vgl. PFUND, a.a.O., S. 393 Rz. 2.2). Dasselbe gilt für die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf "verdeckten Gewinnausschüttungen" deren Kürzung unmöglich ist (z.B. Forderungsverzicht) oder auf einer zurückliegenden Leistung, die von der ESTV erst im Kontrollverfahren als steuerbar erklärt wird. Sobald brutto geleistet wird - was in diesen Fällen regelmässig der Fall ist - entsteht eine entsprechende öffentlich-rechtliche Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger (REICH, a.a.O., N. 5 zu Art. 14 VStG). Die zwingende Überwälzungsvorschrift von Art. 14 Abs. 1 VStG begründet zwischen dem Verrechnungssteuerpflichtigen und dem Rückgriffsschuldner ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis (Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004 [SRK 2002-126] E. 3b). Der Verrechnungssteuerpflichtige besitzt einen entsprechenden öffentlich-rechtlichen Anspruch (PFUND, a.a.O., S. 392 ff., Rz. 1.3 und 2.2). Ein solches Schuldverhältnis entsteht somit aufgrund der zwingenden Überwälzungsvorschrift von Art. 14 VStG immer dann, wenn eine Überwälzung tatsächlich nicht erfolgt (vgl. REICH, a.a.O., N. 31 zu Art. 14 VStG). Der Rückgriffsanspruch des Verrechnungssteuerpflichtigen ergibt sich damit direkt aus dem VStG und ist öffentlich-rechtlicher Natur. Vorliegend nicht von Relevanz ist in diesem Zusammenhang die Möglichkeit der Überwälzung durch die sog. "Aufrechnung ins Hundert" (vgl. dazu

REICH, a.a.O., N. 17 ff. zu Art. 14 VStG, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch THOMAS KOLLER, Harmonien und Dissonanzen im Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht, veröffentlicht in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 96 S. 305 ff., insb. S. 306 f.), weshalb darauf nicht weiter eingegangen werden muss.

### **E. 2.2**

Nach Art. 41 VStG trifft die ESTV alle Entscheide, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht; sie entscheidet insbesondere dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird (Bst. a). Ungeachtet des engen Wortlautes - welcher lediglich die Erhebung der Verrechnungssteuer anspricht - kann die ESTV nach konstanter Rechtsprechung gestützt auf diese Bestimmung auch einen Entscheid zur Durchsetzung der Regressforderung erlassen (vgl. BGE 131 III 546 E. 2.1, 118 Ib 317 E. 3; Hans-Peter Hochreutener, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 20 zu Art. 41 VStG; REICH, a.a.O., N. 36 zu Art. 14 VStG; vgl. auch Hans-Peter Hochreutener, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, veröffentlicht in ASA 57 S. 593 ff., insb. S. 602; ders., La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, in: OREF [Hrsg.], Les procédures en droit fiscal, 2e édition, Berne 2005, S. 463 und 510). Die Zivilgerichte können indessen dann über den Regressanspruch befinden, wenn sich diese Frage im Rahmen einer zivilrechtlichen Streitigkeit vorfrageweise stellt und die zuständigen Verwaltungsbehörden darüber noch nicht entschieden haben (BGE 131 III 546 E. 2.2). Im Weiteren obliegt die Prüfung, ob die Parteien gültig vereinbart haben, dass die steuerbare Leistung ungekürzt zu erbringen ist und die Beurteilung von verrechnungsweise geltend gemachten zivilrechtlichen Ansprüchen dem Zivilrichter (REICH, a.a.O., N. 37 zu Art. 14 VStG; Urteil des Bundesgerichts vom 19. Dezember 1947, veröffentlicht in ASA 16 S. 510).

### **E. 2.3**

Die Steuerforderung entsteht bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Grundsätzlich deckt sich der in Art. 12 Abs. 1 VStG verwendete Begriff der Fälligkeit mit demjenigen des Zivilrechts (Michael Beusch, in: Kommentar VStG, a.a.O., N. 21 zu Art. 12 VStG). Beim Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft zwecks Herabsetzung des Grundkapitals entsteht die Verrechnungssteuerforderung danach jeweils mit dem Kauf (vgl. Beusch, a.a.O., N. 39 zu Art. 12 VStG). Ist ein verrechnungssteuerpflichtiger Rückkauf anzunehmen, weil die Haltedauer überschritten wird, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung spätestens mit dem Ablauf der maximal zulässigen Haltefrist (vgl. PFUND, a.a.O., S. 352 f. Rz. 2.11; vgl. auch BEUSCH, a.a.O., N. 59 zu Art. 12 VStG sowie JULIA VON AH, Die Kapitalherabsetzung von Publikumsgesellschaften, Zürich 2001, S. 315). Erfolgt eine Kapitalherabsetzung vor Fristablauf, welche bei Erwerb der Beteiligungsrechte nicht beschlossen oder geplant war, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung als Folge des Herabsetzungsbeschlusses und damit auch im Zeitpunkt dieses Beschlusses (vgl. VON AH, a.a.O., S. 315 und BEUSCH, a.a.O., N. 59 zu Art. 12 VStG). Gleiches gilt für den entsprechenden Rückkauf von Partizipationsscheinen. Der Regressanspruch entsteht normalerweise im gleichen Zeitpunkt wie die Steuerforderung, somit bei Kapitalerträgen mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung (vgl. PFUND, a.a.O., S. 397 Rz. 2.11). Zu einer Regressforderung kommt es im Zeitpunkt der Fälligkeit allerdings nur dann, wenn es sich bei der fälligen steuerbaren Leistung um eine Leistung handelt, die ihrer Natur nach eine

Überwälzung durch Kürzung der zu erbringenden Leistung ausschliesst. Wo eine Kürzung möglich ist, entsteht die Regressforderung erst mit der ungekürzten Ausrichtung der steuerbaren Leistung. Wird vorschriftsgemäss gekürzt, entsteht mithin gar nie eine Regressforderung des Steuerpflichtigen (REICH, a.a.O., N. 32 zu Art. 14 VStG).

#### **E. 2.4**

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

#### **E. 2.5.1**

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

#### **E. 2.5.2**

Von der Steuerforderung klar zu unterscheiden ist die Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger. Bei dieser Regressforderung handelt es sich wohl um eine öffentlichrechtliche Forderung, welche - entsprechend der gesetzlichen Konzeption der Verrechnungssteuer, wonach der Leistungsgläubiger der Träger der Steuer sein soll (vgl. dazu auch MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001, S. 95) - aufgrund der Überwälzungsverpflichtung, die dem Schuldner der Leistung obliegt, entsteht (E. 2.1). Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich um eine von der Steuerforderung zu unterscheidende eigenständige Forderung handelt. Den beiden Forderungen liegen unterschiedliche Obligationen im Sinne einer Rechtsbeziehung [eines Rechtsverhältnisses] zwischen zwei Personen (oder Personengruppen) zugrunde, welche sich darin erschöpft, dass die eine Person (der Gläubiger) eine Forderung gegenüber der anderen Person (dem Schuldner) hat (vgl. dazu PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil Band I, 9. Aufl., Zürich 2008, Rz. 24 ff., mit weiteren Hinweisen). Bereits die Parteien der beiden Obligationen sind unterschiedlich. Das heisst, die Situation ist diesbezüglich anders als bei der in Art. 15 VStG geregelten solidarischen Haftung weiterer Personen zusammen mit dem Steuerpflichtigen. Auch das Bundesgericht behandelte in seiner Rechtsprechung die Regressobligation offensichtlich als von der Steuerobligaton zu unterscheidende

Obligation (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1974, veröffentlicht in ASA 44 S. 319 ff.). Konsequenz dieser Unterscheidung zweier unabhängiger Obligationen ist unter anderem, dass sich auch unterschiedliche Folgen ergeben bezüglich der Entstehung der Forderung sowie ihrer Verjährung.

### **E. 2.5.3**

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

### **E. 2.5.4**

Der Umstand, dass das Steuerschuldverhältnis vom Regressschuldverhältnis zu unterscheiden ist - insbesondere auch die Tatsache, dass Schuldner und Gläubiger in den beiden Verhältnissen unterschiedlich sind - hat im Weiteren bezüglich der Unterbrechung der Verjährung Konsequenzen. Die blosser Unterbrechung der Verjährung der Steuerforderung durch Massnahmen der ESTV vermag danach für die Regressforderung keine Wirkung zu entfalten. Vielmehr ist erforderlich, dass Handlungen die auf Geltendmachung der Regressforderung gerichtet sind dem Regressschuldner zur Kenntnis gebracht werden. Dies hat das Bundesgericht im Übrigen bereits im Urteil vom 16. September 1974 festgestellt, wobei es ausführte, dem Regressschuldner müssten Amtshandlungen zur Kenntnis gebracht werden, welche auf Geltendmachung der Überwälzungs- und Regresspflicht gerichtet seien (a.a.O., E. 4c). Aus der weiteren Argumentation des Bundesgerichts ergibt sich allerdings, dass es davon ausging, durch die Kenntnissgabe der Überwälzungs- und Regresspflicht gegenüber dem Regressschuldner werde diesem gegenüber automatisch die Regressforderung geltend gemacht (a.a.O., E. 4c). Im Weiteren ist zu beachten, dass im vorliegenden Beschwerdeverfahren die ESTV vorbringt, Amtshandlungen der ESTV seien im Bereich der Überwälzung bzw. gegenüber Leistungsempfängern ausgeschlossen. Hierzu ist einerseits zu bemerken, dass - entsprechend der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung - bereits die Kenntnissgabe der Überwälzungs- und Regresspflicht gegenüber dem Regressschuldner sowie Mitteilungen, wonach an dieser Verpflichtung festgehalten werde, als verjährungsunterbrechende Amtshandlungen genügen können. Andererseits ist festzustellen, dass die Regressforderung zwar eine öffentlichrechtliche Forderung,

Gläubiger dieser Forderung jedoch der Steuerpflichtige ist und - vom in Art. 46 VStG geregelten Übergang der Rückgriffsansprüche abgesehen - nicht die ESTV. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass nicht bloss die ESTV berechtigt ist, die Verjährung der Regressforderung zu unterbrechen, sondern dies selbstverständlich auch dem Verrechnungssteuerschuldner als Gläubiger der Regressforderung offensteht. Auf diese Möglichkeit des Verrechnungssteuerschuldners hat der Umstand keinen Einfluss, ob er seinerseits die Steuerforderung akzeptiert oder ob er sie noch bestreitet. Auch im letzteren Fall wäre es ihm möglich, seinem Schuldner gegenüber die Regressforderung geltend zu machen - und damit die Verjährung zu unterbrechen - beispielsweise indem er dessen Beiladung zum Verfahren beantragen würde (vgl. zur Beiladung BGE 125 V 80 E. 8b mit Hinweisen, BGE 114 Ia 204 E. 1a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6623/2008 vom 9. März 2009 E. 1.2.1, A-692/2008 vom 7. April 2008 E. 1a; vgl. zur Möglichkeit des Beschwerdeführenden, die Beiladung eines Dritten zu beantragen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-143/2006 vom 18. November 2008 E. 1.4; vgl. auch ISABELLE HÄNER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 10 ff. zu Art. 6 sowie ANDRÉ MOSER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], a.a.O., N. 8 zu Art. 57). An dieser Rechtslage, wonach die verjährungsunterbrechenden Massnahmen gegenüber dem Schuldner der Regressforderung erfolgen müssen und - anders als beispielsweise bei einem Solidarschuldverhältnis, wo die Unterbrechung der Verjährung gegen den einen Solidar- oder Mitschuldner auch gegenüber den übrigen wirkt (vgl. Art. 136 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) - Handlungen bloss gegenüber dem Verrechnungssteuerschuldner, welche dem Regressschuldner nicht zur Kenntnis gebracht werden, für die Verjährungsunterbrechung nicht genügen, vermag der Übergang der Rückgriffsansprüche auf den Bund nach Art. 46 Abs. 1 VStG nichts zu ändern. Übergehen können nach dieser Bestimmung bloss diejenigen Rückerstattungsansprüche, welche dem Steuerpflichtigen tatsächlich zustehen. Soweit allfällige Rückerstattungsansprüche infolge Verjährung untergegangen sind, weil der Steuerpflichtige - oder auch die ESTV - es versäumt hat, die Verjährung zu unterbrechen, so ist die Konsequenz einzig, dass es keine dem Steuerpflichtigen zustehenden Ansprüche gibt, welche auf die ESTV übertragen werden könnten.

### **E. 2.6.1**

Das Verrechnungssteuergesetz sieht - anders als andere Steuergesetze - keine absolute Verjährung vor. Das Bundesgericht wertet dies als qualifiziertes Schweigen des Gesetzes und führt in seinem Urteil vom 31. Januar 2000 aus, es genüge den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wenn überhaupt eine Verjährung vorgesehen sei (BGE 126 II 49 E. 2d, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C\_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 7.2, wobei hier festgehalten wurde, dass die Steuerforderung selbst dann nicht verjährt wäre, wenn man beispielsweise von einer absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren analog nach Art. 49 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300] ausginge). Hält man sich die Gründe für das Bestehen von Verjährungen vor Augen, so erscheint das Fehlen einer absoluten Verjährung als unbefriedigend. Das Institut der Verjährung dient der Rechtssicherheit sowie dem gesellschaftlichen Frieden (vgl. auch E. 2.5.3). Daneben soll es den Schuldner davor bewahren, unbestimmt lang Belege aufbewahren zu müssen. Rechtsstreitigkeiten, in denen die Beweislage auf Grund des Zeitablaufs undurchsichtig wird, sollen verhindert werden (Urteil des Bundesgerichts 4C.185/2005 vom 19. Oktober 2006 E. 3.1). Die Möglichkeit

der Verjährung soll dem Gläubiger Ansporn bieten, seine Forderungen innert einer vernünftigen Frist geltend zu machen und die Austragung allfälliger Streitigkeiten darüber nicht zu verzögern (BGE 90 II 428 E. 8). Im Weiteren geht die gesetzgeberische Tendenz bei Steuergesetzen dahin, die absolute Verjährungsfrist zu verkürzen, um dem Steuerpflichtigen zu schnelleren Verfahren und rascherer Rechtssicherheit zu verhelfen. So sieht das neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), das am 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist, in Art. 42 Abs. 6 MWSTG neu eine absolute Verjährungsfrist von 10 statt wie bisher 15 Jahren vor (vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6985). Hier stellt sich die Frage, ob durch das Fehlen einer absoluten Verjährung bei der Verrechnungssteuer nicht eine gewisse Sinnentleerung des Instituts erfolgt, zumal die Rechtsprechung sehr grosszügig mit der Anerkennung von durch den Gläubiger gesetzten Unterbrechungsgründen ist bzw. an diese geringe Anforderungen stellt (vgl. E. 2.5.1). Dass den Zielsetzungen des Instituts der Verjährung beim in BGE 126 II 49 E. 2 entschiedenen Sachverhalt Genüge getan worden sein soll (Entstehen des Steueranspruchs mit Ausrichten der geschäftsmässig unbegründeten Leistung am 31. Dezember 1981, rechtskräftiger Abschluss des Verfahrens mit Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Januar 2000), ist nicht leicht nachvollziehbar (BEUSCH, a.a.O., N. 30 f. zu Art. 17 VStG). Das Bundesverwaltungsgericht ist deshalb nicht zuletzt vor dem Hintergrund der dargelegten jüngsten Wertungen des Gesetzgebers der Ansicht, auch im Verrechnungssteuerrecht sei eine absolute Verjährung geboten. Die bestehende echte Lücke ist dabei modo legislatoris durch Anwendung der Regelungen des MWSTG zu schliessen, bei welchen es ebenfalls um eine eigentliche Anspruchsverjährung geht. Es ist deshalb analog Art. 49 Abs. 4 aMWSTG auch im Verrechnungssteuerrecht von einer absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist, auszugehen (a.M. MARKUS REICH, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 126 f., der zwar bezüglich der absoluten Verjährung bei der Verrechnungssteuer ebenfalls nicht von einem qualifizierten Schweigen ausgeht und einen sinngemässen Beizug analoger Verjährungsregelungen fordert, aber in Frage stellt, ob die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäss Art. 49 Abs. 4 aMWSTG analog herangezogen werden darf).

### **E. 2.6.2**

Für die Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger aufgrund von Art. 14 Abs. 1 VStG ist damit kongruenterweise ebenfalls eine absolute Verjährung des Anspruchs zu fordern. Dafür gibt es im Vergleich zur Beurteilung der absoluten Verjährung der Steuerforderung gegenüber dem Steuerpflichtigen noch schwerer wiegende Argumente. Denn ohne eine absolute Verjährung hat der Leistungsempfänger als potentieller Regressschuldner keine Möglichkeit, seine Rechtslage innert einer vernünftig überblickbaren Zeitspanne zu klären, da er nur im Fall der Beiladung beschränkten Einfluss auf den Prozessverlauf im Verfahren des Steuerpflichtigen über dessen Steuerschuld hat. Ein Anspruch des potentiell Regresspflichtigen auf Beiladung in den Prozess des Steuerpflichtigen besteht hingegen nicht. Aber auch wenn eine solche erfolgt, kommt dem Beigeladenen bloss die Stellung einer Nebenpartei zu und hat er demzufolge keine Verfügungsmacht über den betreffenden Streitgegenstand (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6623/2008 vom 9. März 2009 E. 1.2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.2; vgl. auch oben E. 2.5.4). Der potentiell Regresspflichtige hat somit auch im Fall der Beiladung keinen Einfluss auf das Erheben allfälliger Rechtsmittel und demnach auf die Dauer dieses Verfahrens. Es wäre

deshalb besonders stossend, wenn es möglich sein sollte, dass der Steuerpflichtige nach mehr als 15 Jahren noch Regressforderungen an den Leistungsempfänger stellen könnte. Auch bezüglich des Regressanspruchs ist somit von einer echten Lücke und einer absoluten Verjährung nach 15 Jahren auszugehen. Im Übrigen handelt es sich bei der Regressforderung - obwohl sie öffentlich-rechtlicher Natur ist (E. 2.1) - um ein Schuldverhältnis zwischen zwei Privatpersonen. Auch dieser Gesichtspunkt spricht für eine absolute Verjährung, denn es gibt unter Privaten grundsätzlich keine Forderungen, die unverjährbar sind.

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall entschied das Bundesgericht in seinem Urteil vom 15. November 2001 (veröffentlicht in ASA 71 S. 314 ff.) im Rahmen des Vorverfahrens letztinstanzlich, dass der Rückkauf eigener Partizipationsscheine durch die Beschwerdeführerin 1 (bzw. deren Rechtsvorgängerin) von den Partizipanten (darunter Y.\_\_\_\_\_ und X.\_\_\_\_\_) eine der Verrechnungssteuer unterliegende Teilliquidation darstelle und die ESTV die betreffende Steuer somit zu Recht von der Beschwerdeführerin 1 (bzw. deren Rechtsvorgängerin) nachgefordert habe. Bei diesem Vorverfahren waren weder X.\_\_\_\_\_ noch Y.\_\_\_\_\_ beteiligt. Vorliegend im Streit sind zunächst die von der Beschwerdeführerin 1 gegen die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 als die Willensvollstrecker in den Nachlässen von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Regressforderungen zuzüglich Zins. Zu prüfen ist als Erstes, ob diese nicht ohnehin bereits verjährt sind.

#### **E. 3.1**

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

##### **E. 3.1.1**

Aufgrund der Akten ist nachgewiesen, dass F.\_\_\_\_\_, damaliger Rechtsvertreter von Y.\_\_\_\_\_, von der Beschwerdeführerin 1 insbesondere die Schreiben der ESTV vom 3. September 1991 und 16. Dezember 1994 zur Kenntnis erhielt. In beiden Schreiben führte die ESTV aus, dass der getätigte Rückkauf eigener Partizipationsscheine der D.\_\_\_\_\_ AG der Verrechnungssteuer unterliege. Im Weiteren sandte die Beschwerdeführerin 1 F.\_\_\_\_\_ auch die Entscheide der ESTV vom 15. November 1996 und 27. April 1998 sowie der SRK vom 17. Juli 2000 umgehend zu (vgl. Beilagen Nr. 4-6, 10 und 13 der

Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004 an die ESTV). Y.\_\_\_\_\_ wurden somit die Amtshandlungen der ESTV sowie der SRK betreffend die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin 1 zur Kenntnis gebracht. Das Wissen seines damaligen Vertreters und Steuerberaters, F.\_\_\_\_\_, dass die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin 1 eine Überwälzungspflicht zur Folge hat, ist Y.\_\_\_\_\_ zuzurechnen. Dies hat zur Folge, dass Y.\_\_\_\_\_ mit der Mitteilung der Amtshandlungen auch die Überwälzungs- und Regresspflicht zur Kenntnis gebracht worden sind. Aus diesem Grund nahm F.\_\_\_\_\_ als Vertreter und Steuerberater von Y.\_\_\_\_\_ auch an einer Sitzung zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin 1 teil. Der diesbezügliche Einwand des Beschwerdeführers 2.2, dass Y.\_\_\_\_\_ keine Kenntnis der Überwälzungs- und Regresspflicht gehabt habe, ist somit nicht zu hören. Die Verjährung der Regressforderung wurde somit jeweils mit der Mitteilung der Amtshandlungen unterbrochen.

### **E. 3.1.2**

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

#### **E. 3.1.2.1**

Ein stichhaltiger Nachweis, dass F.\_\_\_\_\_ in der vorliegend relevanten Zeit von 1990 bis 1994 neben Y.\_\_\_\_\_ auch X.\_\_\_\_\_ vertreten hat, liegt nicht vor. Das "Agreement" vom 13. August 2002 sowie das damit im Zusammenhang stehende Schreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 21. Juni 2002 (Beilagen Nr. 20 und 21 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) zeigen lediglich auf, dass F.\_\_\_\_\_ hinsichtlich dieses Rechtsgeschäfts und ab Mitte 2002 ebenfalls Vertreter von X.\_\_\_\_\_ war. Ebenso fehlt geht die Argumentation der Beschwerdeführerin 1, F.\_\_\_\_\_ habe an Sitzungen das Vertrauen erweckt, auch X.\_\_\_\_\_ zu vertreten. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, entstand dadurch kein rechtlich relevantes Vertretungsverhältnis zwischen ihm und X.\_\_\_\_\_. Insbesondere kann keine Anscheinsvollmacht vorliegen, da der Vollmachtsanschein nicht von X.\_\_\_\_\_, sondern allenfalls von F.\_\_\_\_\_ geschaffen worden wäre (vgl. ALFRED KOLLER, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, S. 168 Rz. 13). Entscheidend ist allein, ob das tatsächliche Verhalten des Vertretenen nach Treu und Glauben auf den Mitteilungswillen einer Vollmachterteilung schliessen lässt (BGE 120 II 197 E. 2b/bb). Ein solches Verhalten von X.\_\_\_\_\_ ist vorliegend nicht nachgewiesen. Im Weiteren bringt auch der Fax von F.\_\_\_\_\_ vom 7. September 2000 (Beilage Nr. 15 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) keine stichhaltigen Anhaltspunkte dafür, dass dieser X.\_\_\_\_\_ von

1990 bis 1994 vertreten hat. Der Umstand, dass er nach diesem Schreiben von Zeit zu Zeit von ihrem Anwalt, B. \_\_\_\_\_, beauftragt worden sei, erbringt für den vorliegend relevanten Zeitraum von 1990 bis 1994 keinen konkreten Nachweis. Es bestehen zudem keine Hinweise dafür, dass B. \_\_\_\_\_ bereits zu diesem Zeitpunkt von X. \_\_\_\_\_ mandatiert war.

#### **E. 3.1.2.2**

Im Weiteren liegen auch keine stichhaltigen Anhaltspunkte dafür vor, dass X. \_\_\_\_\_ das Vertrauen erweckt haben soll, die Kommunikation ihr gegenüber habe durch Y. \_\_\_\_\_ zu erfolgen. Der von der Beschwerdeführerin 1 eingereichten Bestätigung von G. \_\_\_\_\_, ehemaliger Geschäftsführer der D. \_\_\_\_\_ AG, vom 26. Februar 2004 (Beilage Nr. 24 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004), dass Y. \_\_\_\_\_ seine Schwägerin X. \_\_\_\_\_ laufend informiert haben soll, kommt nur geringer Beweiswert zu, da sie erst im Nachhinein für den laufenden Prozess von einer Person erstellt worden ist, die in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin 1 stand. Die Bestätigung muss als reine Behauptung qualifiziert werden und weist nicht nach, dass Y. \_\_\_\_\_ seine Schwägerin tatsächlich über die Amtshandlungen der ESTV informiert hat. An diesem Ergebnis vermag auch die von der Beschwerdeführerin 1 eingereichte interne Notiz der D. \_\_\_\_\_ AG vom 6. Dezember 1996 mit dem Inhalt: "H. \_\_\_\_\_ prend contact avec (...) pour s'assurer que la famille (...) est bien au courant de la situation" (Beilage Nr. 7 der Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) nichts zu ändern. Für den Zeitraum von 1990 bis 1994 erbringt sie von vornherein keinen Nachweis. Zudem ist unklar, was mit "famille (...)" gemeint war, insbesondere ob damit X. \_\_\_\_\_ eingeschlossen ist. Das Gleiche gilt hinsichtlich der handschriftlichen Notiz zur Vorbereitung einer Sitzung vom 15. Mai 1998 (vgl. Beilage Nr. 9 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004). Auch sie ist für den fraglichen Zeitraum irrelevant. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin 1 belegt schliesslich auch das Schreiben von Rechtsanwalt B. \_\_\_\_\_ vom 11. Oktober 2000 (Beilage Nr. 19 zur Eingabe der Beschwerdeführerin 1 vom 1. März 2004) nicht, dass X. \_\_\_\_\_ vorgängig vollumfänglich über das Steuerverfahren dokumentiert war. In diesem Schreiben an die Beschwerdeführerin 1 führt B. \_\_\_\_\_ als Rechtsvertreter von X. \_\_\_\_\_ aus, dass er von der Beschwerdeführerin 1 mit Brief vom 5. Oktober 2000 eine Kopie der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 14. September 2000 erhalten habe und ihm bei den Akten der Entscheid der SRK vom 17. Juli 2000 fehle. Er bittet deshalb um Zustellung auch dieses Dokuments. Aus diesem Schreiben kann weder geschlossen werden, ob B. \_\_\_\_\_ über die vorgängigen Schreiben und Entscheide der ESTV verfügte noch im Bejahungsfall seit wann dies der Fall war.

#### **E. 3.1.2.3**

Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung (E. 1.4) kann auf die von der Beschwerdeführerin 1 angebotenen Zeugenbefragungen verzichtet werden. Es erübrigt sich, G. \_\_\_\_\_ zu befragen, da nicht davon auszugehen ist, dass er etwas anderes aussagen würde, als er in seiner "Attestation" vom 26. Februar 2004 bestätigt hat. Ebenso kann auf die Befragung von H. \_\_\_\_\_, K. \_\_\_\_\_ und L. \_\_\_\_\_ verzichtet werden, da es - wie oben aufgezeigt - nicht darauf ankommt, ob sich F. \_\_\_\_\_ als Vertreter von X. \_\_\_\_\_ präsentiert hat. Schliesslich erübrigt sich auch die angebotene Zeugenbefragung von M. \_\_\_\_\_, zumal seine internen Notizen vom 6. Dezember 1996 sowie von anfangs 1998 für den vorliegend fraglichen Zeitraum von 1990 bis 1994 ohnehin nicht relevant sind.

### **E. 3.1.3**

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

### **E. 3.2**

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

### **E. 3.3**

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

### **E. 4**

Nach dem Gesagten hat die ESTV zu Unrecht auf eine Regressforderung der Beschwerdeführerin 1 gegenüber dem Beschwerdeführer 2.1 von Fr. 2'256'275.-- sowie gegenüber dem Beschwerdeführer 2.2 von Fr. 1'952'300.-- erkannt. Die Beschwerden der

Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 sind somit gutzuheissen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Februar 2006 ist aufzuheben. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 ist demgegenüber abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin 1 als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 7'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin 1 zur Zahlung auferlegt. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die obsiegenden Parteien haben Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 VGKE). Nach der Rechtsprechung hat der in eigener Sache prozessierende Rechtsanwalt nur in Ausnahmefällen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1589/2006 und A-1590/2006 vom 22. September 2008, A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 6.2.4 mit Hinweisen). Der vom Willensvollstrecker für den Nachlass geführte Prozess wirkt formell nur für oder gegen ihn persönlich. Weil er den Prozess aber für fremde Rechnung führt, gehen Nutzen und Schaden zu Gunsten oder zu Lasten des Nachlasses. Obwohl es um seine persönliche Stellung geht, prozessiert er somit nicht in eigenem Interesse, sondern zur Vollstreckung des erblasserischen Willens. Führt der Willensvollstrecker - wie im vorliegenden Fall die Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 - als Anwalt einen Prozess für den Nachlass, so hat er neben der angemessenen Willensvollstrecker-Vergütung Anspruch auf eine separate Entschädigung (BGE 129 V 113 E. 4.2, 4.3). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 VGKE). Angesichts der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und dem Umfang der Ausführungen der Beschwerdeführer 2.1 und 2.2 zu den vorliegend relevanten Fragen wird die Parteientschädigung ermessensweise auf je Fr. 10'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt und der Beschwerdeführerin 1 auferlegt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.