

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.95,
1 ST.2011.145,
1 VS.2011.1

Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch Jürg Liebermann Wirtschaftsberatung,
Sternenstrasse 14, 8002 Zürich,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2005 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2005;
Verrechnungssteuer 2006**

hat sich ergeben:

A. Die 19.. geborene A (nachfolgend die Pflichtige) erwarb mit Verträgen vom 17. August 2000 bzw. 25. Mai 2001 (Ergänzung) von ihrer Mutter B 340 Inhaberaktien der C zum Preis von Fr. 1'020'000.-. Die Mittel zur Bezahlung des Kaufpreises erhielt die damalige Musikstudentin von ihrer Mutter in Form eines Darlehens in der nämlichen Höhe; dabei verpflichtete sie sich, das Darlehen jährlich soweit zu amortisieren, dass Zins und Amortisation zusammen mindestens Fr. 100'000.- erreichen.

Diesem Aktienkauf ging Folgendes voraus:

Mit Schreiben vom 13. Dezember 1999 hatte der Steuervertreter der C und der Familie D die Steuerbehörde um einen Vorbescheid ersucht. Den zu prüfenden Sachverhalt schilderte er dahingehend, dass es sich bei der C um eine ehemalige Immobiliengesellschaft handle, welche seit vielen Jahren nur noch ihr eigenes Vermögen verwalte. Dabei schütete sie regelmässig eine Dividende von 100% des Aktienkapitals (= Fr. 200'000.-) an ihre Aktionäre (= B mit 340 Aktien sowie deren Kinder A und E mit je 30 Aktien) aus. B beabsichtige nun, ihre 340 Aktien zum aktuellen Wert an ihre Kinder zu verkaufen, weil sie per 2000 die Schweiz in Richtung G (= Heimatland ihres Gatten) verlassen werde. Der Kaufpreis solle mit marktgerecht verzinslichen und zu amortisierenden Darlehen finanziert werden. Vor diesem Hintergrund werde um Beantwortung der folgenden Fragen ersucht:

- 1) Trifft es zu, dass der Verkauf der 340 Aktien bei Frau B keine Steuerfolgen auslöst?
- 2) Trifft es zu, dass die Deklaration der Dividende in den Wertschriftenverzeichnissen von E und A ohne weiteres zur Rückerstattung der Verrechnungssteuern an die Genannten führt?
- 3) Trifft es zu, dass für E und A die Schuldzinsen, welche sie auf dem Darlehen an ihre Mutter zahlen müssen, steuerlich abzugsfähig sind (im Rahmen der gegenwärtigen, aber auch künftigen Regelung mit Plafond); ebenso die Darlehensschuld vom übrigen Vermögen?

Weiter ersuchte der Vertreter um "Bemerkungen/Hinweise, was allenfalls zu beachten wäre".

Der Steuerkommissär verlangte in der Folge telefonisch zunächst die Vorlage eines Vertragsentwurfs. Ein solcher wurde ihm vom Steuervertreter mit Schreiben vom 13. April 2000 zugesandt; dies mit dem Hinweis, der Aktienverkauf werde nunmehr allein noch zwischen der Mutter und der Tochter abgewickelt. Im Vertragsentwurf war neben dem eingangs dargestellten Inhalt noch vorgesehen, dass die Aktien treuhänderisch beim Steuervertreter hinterlegt und der Käuferin erst nach vollständiger Amortisierung des Darlehens ausgehändigt werden dürften.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2000 beantwortete der Steuerkommissär das Vorbescheidsgesuch wie folgt:

- 1) Sowohl bei Frau B (Verkäuferin) als auch bei Frau A (Käuferin) handelt es sich um Aktien, welche im Privatvermögen gehalten werden. Ein allfälliger Kapitalgewinn bei Frau B ist somit einkommenssteuerfrei.
- 2) Sämtliche Reserven der C [...] bleiben fiskalisch verhaftet, womit kein Realisierungstatbestand vorliegt. Allfällige spätere Ausschüttungen (allenfalls Substanzdividenden) bilden bei Frau A steuerpflichtiges Einkommen.
- 3) Die von Frau A an Frau B nachweislich bezahlten Schuldzinsen können steuermindernd geltend gemacht werden. Bezüglich der Höhe des Zinssatzes ist das Merkblatt der ESTV über Zinssätze [...] zu berücksichtigen. Im weiteren verweisen wir auf die durch das Stabilisierungsprogramm 1998 neu eingeführte Begrenzung des Schuldzinsenabzugs [...].
- 4) Sofern Frau A die Voraussetzungen nach Art. 21 und 22 des VStG erfüllt, hat sie Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.
- 5) Von einer Sicherstellung des Darlehens durch die Verpfändung bzw. Hinterlegung der Aktien raten wir Ihnen ab. Die neue Eigentümerin muss unseres Erachtens auch wirtschaftlich frei über die erworbenen Titel verfügen können, um dem Drittvergleich standzuhalten. Diesbezüglich ge-

hen wir auch davon aus, dass die bisherige Eigentümerin aus dem Verwaltungsrat ausscheiden wird.

In der Folge wurde der Vertrag gemäss den Vorgaben des Steuerkommissärs umgesetzt und erfolgte die Besteuerung der Pflichtigen in den Steuerperioden bis und mit 2004 nach Massgabe dieses Vorbescheids; d.h. sie hatte die Dividende der C zu versteuern, konnte dafür aber das Darlehen gegenüber der Mutter und die Darlehenszinsen steuermindernd geltend machen und es wurde ihr jeweils auch der Anspruch auf Rückerstattung der dividendenbezogenen Verrechnungssteuern zugesprochen.

B. Im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren 2005 nahm der Steuerkommissär zunächst ergänzende Untersuchungshandlungen betreffend den Sachverhalt rund um den familieninternen Transfer der 340 C-Aktien vor. Mit Einschätzungsvorschlag vom 15. Oktober 2009 wies er alsdann den Steuervertreter der Pflichtigen darauf hin, dass in Bezug auf diese Aktienübertragung eine klassische Steuerumgehung vorliege, weshalb die Darlehenszinsen nicht zum Abzug zugelassen würden, die von der C ausbezahlte Bruttodividende nicht steuerwirksam erfasst werde und keine Rückforderungsmöglichkeit betreffend der dividendenbezogenen Verrechnungssteuer bestehe.

Der Steuervertreter hielt dem anlässlich einer Besprechung vom 13. Januar 2010 den seines Erachtens verbindlichen Vorbescheid der Steuerbehörde vom 20. Juli 2000 entgegen. Nach einer Rücksprache mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung kündigte daraufhin der Steuerkommissär mit Schreiben an den Steuervertreter der Pflichtigen vom 26. Februar 2010 "alle vermeintlichen Vereinbarungen und Absprachen" und hielt dabei insbesondere fest, dass die Verrechnungssteuer infolge Steuerumgehung nicht zurückerstattet werden könne.

Mit Stellungnahme vom 12. März 2010 entgegnete der Steuervertreter, dass nicht gegen den Vorbescheid bzw. das Ruling vom 20. Juli 2000 verstossen worden sei. Das Ruling müsse sodann bis zur Liquidation der C Gültigkeit haben.

Mit Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 vom 9. April 2010 bzw. Hinweis für die direkte Bundessteuer 2005 gleichen Datums hielt der

Steuerkommissär am Vorliegen einer Steuerumgehung fest, wobei er einen geringfügigen Anteil der Darlehenszinsen zum Abzug zuliess. Es resultierten die folgenden Steuereffaktoren:

	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	24'500.-	25'700.-
Satzbestimmendes Einkommen	25'800.-	27'000.-
Steuerbares Vermögen	0.-	

Der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungsteuer 2006 (Fälligkeitsjahr 2005) wurde im Einschätzungsentscheid mit Fr. 3'168.85 beziffert.

Die Bundessteuerveranlagung wurde mit Schlussrechnung vom 26. April 2010 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 11. bzw. 13. Mai 2010 Einsprache erheben und beantragen, die Einschätzung, die Veranlagung sowie die Festsetzung des Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruchs seien deklarationsgemäss vorzunehmen. Zur Begründung wurde auf das Ruling vom 20. Juli 2000 verwiesen, an welches sich die Steuerbehörde zu halten habe. Dabei wurde auch der Antrag gestellt, dass dieses bis zur definitiven Abwicklung der Liquidation der C in Kraft bleiben solle.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen mit Entscheiden vom 4. Mai 2011 teilweise gut. Dabei hielt es am Vorliegen einer Steuerumgehung fest, wobei die steuermindernd deklarierten Darlehenszinsen nunmehr vollumfänglich aufgerechnet wurden. Zudem wurde neu die deklarierte Ausscheidung von Einkünften von Fr. 1'300.- ins Ausland mit Hinweis auf das Fehlen von entsprechenden Belegen nicht zugelassen. Die Dividende auf den 340 von der Mutter gekauften C-Aktien wurde bei der Pflichtigen weiterhin nicht als Einkommen erfasst und dementsprechend diesbezüglich auch der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert. Dies führte zu folgender Höherentaxation:

	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	32'300.-	33'500.-
Steuerbares Vermögen	0.-	

Der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungsteuer 2006 (Fälligkeitsjahr 2005) wurde unverändert auf Fr. 3'168.85 festgelegt.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 3. Juni 2011 Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer) bzw. Rekurse (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die Verrechnungssteuer) einreichen und dabei die Anträge ihrer Einsprache samt Begründung erneuern. Zudem wurde die Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung verlangt.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 30. Juni 2011 die Abweisung aller Rechtsmittel. Dieselben Anträge stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Stellungnahme vom 5. August 2011 in Bezug auf die Beschwerde und den Rekurs hinsichtlich der Verrechnungssteuer.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben in Art. 5 Abs. 3 einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten sowie andererseits in Art. 9 als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründendes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 377 E.3a mit Hinweisen).

b) Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Indessen kann eine unrichtige behördliche Auskunft

unter gewissen Umständen eine Vertrauensgrundlage bilden. Dies gilt auch für das Steuerrecht, wenn auch in geringerem Masse. Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGr, 4. Mai 2010, 2C_45/2010, www.bger.ch, mit Hinweisen). Das kantonale Steueramt hat diese Praxis im Merkblatt betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorbescheide vom 13. Oktober 2008 (ZStB I Nr. 30/500, nachfolgend Merkblatt) festgehalten und führt übereinstimmend damit aus, wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, werde die mit dem Vorentscheid festgelegte steuerliche Beurteilung im Einschätzungsverfahren nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte (Ziff. C. IV. Abs. 2). Eine Auskunft bzw. ein diesbezüglicher Vorentscheid entfaltet seine Wirkung erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren. Er erlangt Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist.

c) Der Sachverhalt, auf den sich die (vorbehaltslose) Auskunft der Steuerbehörde – auch Steuerruling bzw. Verständigung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden genannt – bezieht, muss konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden (Behnisch/Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1 f.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz in: ASA 68, 115 f.). Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, muss offen gelegt werden, d.h. es dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Sachverhaltslücken, die für die Beurteilung von Rulinganträgen nicht relevant sind, sind dagegen nicht schädlich. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es aber auch der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anträge zu behandeln. Denn mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der steuerlichen Qualifikation und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war. Folglich können die Steuerbehörden bei ausführlichen, schriftlichen Rulinganfragen in der Regel nicht im Nachhinein argumentieren, dass der Sachverhalt zu wenig

ausführlich war (Morf/Müller/Amstutz, Schweizer Steuerruling - Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in: ST 2008, 813 ff.).

d) Selbst wenn all diese Voraussetzungen einer vorgängigen Auskunftserteilung erfüllt sind, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, N 696 mit Hinweisen).

2. a) Die 19.. geborene Pflichtige war per 2005 noch Musikstudentin (vgl. Berufsbezeichnung auf der Steuererklärung 2005). Ihre Erwerbseinkünfte betragen gemäss Deklaration rund Fr. 30'000.- und stammten aus einer Teilzeitanstellung bei F, einzelnen Honoraren für Auftritte und Unterricht sowie dem Verwaltungsratshonorar der C. Auf diesen vergleichsweise bescheidenen Einkünften basiert im Wesentlichen das von der Steuerbehörde gemäss Einspracheentscheid ermittelte steuerbare Einkommen von Fr. 32'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 33'500.- (direkte Bundessteuer).

b) Die Pflichtige stellt Antrag auf ein ihrer Deklaration entsprechendes steuerbares Einkommen von Fr. 106'600.- (Staats- und Gemeindesteuern [satzbestimmend Fr. 107'900.-]) bzw. Fr. 107'800.- (Direkte Bundessteuer [satzbestimmend Fr. 109'100.-]). Die Differenz zu den steuerbehördlich festgelegten Einkommensfaktoren gründet vorab darin, dass sie die Dividende auf ihren 370 C-Aktien (enthaltend die 340 von der Mutter gekauften Aktien) von insgesamt Fr. 111'440.- vollumfänglich versteuern will. Die dadurch entstehende Höherentaxation nimmt sie in Kauf, weil sie die 35%ige Verrechnungssteuer auf dieser Dividende ebenfalls vollumfänglich zurückerstattet haben will.

Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bildet damit den eigentlichen Ausgangspunkt der vorliegenden Streitsache und ist deshalb als erstes zu prüfen.

3. a) Natürliche Personen haben Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz haben (Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [VStG]). Für im Ausland wohnhafte Bezüger von Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen aus schweizerischen Quellen ist die Verrechnungssteuer mithin keine Sicherungssteuer, sondern stellt sie (jedenfalls bei Fehlen von Doppelbesteuerungsabkommen) eine endgültige schweizerische Fiskalbelastung dar.

b) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG setzt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts voraus. Überdies ist die Rückerstattung gemäss der ausdrücklichen gesetzlichen Regel von Art. 21 Abs. 2 VStG in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde.

aa) Das in Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG für die Rückerstattung vorausgesetzte Recht zur Nutzung ist das Zuordnungselement im Rückerstattungsrecht und dient damit der Identifikation des Rückerstattungsberechtigten. Dieses Zuordnungselement hat im Hinblick auf den Sicherungszweck, dem primären Zweck der Verrechnungssteuer, eine besondere Bedeutung, soll es doch – ähnlich dem Vorbehalt der Steuerumgehung bei der Rückerstattung – sicherstellen, dass die Rückerstattung dem effektiven Leistungsempfänger zugute kommt und dass sie nur einmal gewährt wird (vgl. Maja Bauer-Balmelli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, 2005, Art. 21 N 7 f. VStG; auch zum Folgenden).

Die verwendete Formel "Recht zur Nutzung" ist keine zivilrechtliche, sondern eine wirtschaftliche, deren Bedeutung nicht per se klar ist und die deshalb der sorgfältigen Auslegung bedarf. Bereits im Verrechnungssteuerbeschluss 1943 (VStB) wurde mit dessen erster Revision per 1. Januar 1945 dieses Rückerstattungskriterium eingeführt. Dies, weil die ursprüngliche Regelung, welche auf den Wehrsteuerbeschluss 1940 (WStB) verwies resp. sich an diesen anlehnte – "... nachweisen, dass der vom Steuerabzug betroffene Betrag für ihre eigene Rechnung ausbezahlt ... wurde ..." (Art. 7 Abs. 1 VStB i.V.m. Art. 147 Abs. 1 WStB); "...nachweisbar zu ihren Lasten an der Quelle abgezogene Verrechnungssteuer" (Art. 8 Abs. 1 VStB) – als für die Verhinderung von missbräuchlichen Rückforderungen ungenügend erachtet wurde. Sachgerecht interpretiert ist das Recht zur Nutzung jedoch eine von der Missbrauchsproble-

matik befreite, positiv zu erfüllende Anspruchsvoraussetzung; der Bekämpfung von Missbräuchen dient der explizite Steuerumgebungsvorbehalt von Art. 21 Abs. 2 VStG.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat derjenige das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts, dem auf Grund von Eigentum (Art. 641 ff. ZGB), Nutzniessung (Art. 745 ff. ZGB) oder auf Grund eines obligationenrechtlichen Anspruchs, jedenfalls auf Grund eines gültigen Rechts, der Nutzen unbelastet und effektiv zukommt, wer mit anderen Worten über diesen ausschliesslich und frei Verfügungsberechtigt ist (BGr, 23. Februar 1979, ASA 48, 267). Massgebend sind die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, welche auf Grund der Gesamtheit der Umstände zu ermitteln sind (BGr 25. Januar 1985, ASA 54, 386). Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist das Nutzungsrecht folglich dann abzusprechen, wenn ihm der Kapitalertrag letztlich nicht verbleibt.

bb) Art. 21 Abs. 2 VStG enthält eine Generalklausel zur Bekämpfung der Steuerumgehung bei der Rückerstattung. Dieser Steuerumgebungsvorbehalt bezieht sich nur auf die Umgehung bzw. auf die Erschleichung der materiellen Rückerstattungsbedingungen. Er ist Korrekturvorbehalt zu den kombinierten Anspruchsvoraussetzungen "steuerehrlicher Inländer (oder besonders Berechtigter) mit Recht zur Nutzung resp. Eigentum". Der Vorbehalt soll verhindern, dass die Wohltat der Rückerstattung letztlich einem inländischen Defraudanten oder einem Ausländer zugute kommt. Alle anderen Leistungsempfänger sind grundsätzlich rückerstattungs berechtigt, denn der Katalog der positiv zu erfüllenden Anspruchsvoraussetzungen sieht dies so vor. Die Rückerstattung soll nur dann wegen Steuerumgehung verweigert werden, wenn der originäre Leistungsempfänger entweder ein im Ausland Steuerpflichtiger oder ein inländischer Defraudant ist und die ursprünglichen Verhältnisse im Hinblick auf den verrechnungssteuerbelasteten Leistungsfluss missbräuchlich, im Sinn der Steuerumgehungskriterien, dergestalt arrangiert worden sind, dass nunmehr formell ein vorgeschobener steuerehrlicher Inländer als Rückerstattungs berechtigter erscheint, die Rückerstattung wirtschaftlich aber einem Ausländer oder einem inländischen Defraudanten zugute kommt. Der Steuerumgebungsvorbehalt bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer dient letztlich unmittelbar der Durchsetzung eines der Zwecke der Verrechnungssteuer, nämlich der fiskalischen Belastung des inländischen Defraudanten und des ausländischen Leistungsempfängers. Die Steuerrückerstattung darf entsprechend nur verweigert werden, wenn ein inländischer Defraudant oder ein ausländi-

scher Leistungsempfänger indirekt in deren Genuss käme (Bauer-Balmelli, Art. 21 N 39 ff. VStG mit Hinweisen).

cc) Die Grenzziehung zwischen dem Steuerumgebungsvorbehalt und der Aberkennung des Anspruchskriteriums Recht zur Nutzung liegt letztlich beim missbräuchlichen Vorgehen. In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erfolgt diese Abgrenzung nicht nach klaren Kriterien, sondern es besteht die Tendenz, die Rückerstattungsberechtigung in den kritischen Fällen unter dem einen oder anderen Kriterium zu verneinen und alsdann festzustellen, auch unter dem anderen Kriterium hätte die Rückerstattung verweigert werden können. Die beiden Kriterien überschneiden sich inhaltlich: Mit beiden soll verhindert werden, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer einem nicht anspruchsberechtigten Ausländer oder inländischen Defraudanten zukommt. Wird das Recht zur Nutzung als Zuordnungskriterium eng zivilrechtlich als dingliches Nutzungsrecht verstanden, bleibt für die Überprüfung auf Steuerumgehung viel Raum – wird das Recht zur Nutzung dagegen wirtschaftlich interpretiert, hat der Steuerumgehungstatbestand praktisch weniger Bedeutung. Sachgerecht ist es, das Recht zur Nutzung als positives, d.h. den Rückerstattungsanspruch beim unmittelbaren Empfänger begründetes Kriterium wirtschaftlich weit zu verstehen, d.h. als dinglich basiertes, vertraglich eingeräumtes oder rein faktisches, jedenfalls aber unbelastetes Nutzungsrecht. Dinglich oder vertraglich begründete Weiterleitungen belasten das Nutzungsrecht und führen zu dessen Aberkennung. Die Aberkennung des unbelasteten behaupteten Rechts zur Nutzung ist alsdann nur auf Grund einer Überprüfung auf Steuerumgehung möglich. Erster und unabdingbarer Anhaltspunkt für das mögliche Vorliegen einer Steuerumgehung ist eine irgendwie geartete Weiterleitung an einen Ausländer oder einen inländischen Defraudanten, die Gesamtumstände sind aber anhand aller Steuerumgehungskriterien sorgfältig zu prüfen. Damit kommt auch dem Missbrauchsmoment die ihm entsprechende sachgerechte Rolle zu (Bauer-Balmelli, Art. 21 N 53 f. VStG mit Hinweisen).

c) Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Pflichtigen als Eigentümerin der Aktien das Nutzungsrecht im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG mit Bezug auf die 340 von der Mutter gekauften C-Aktien zukommt. Die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer rechtfertigt sie allein mit dem Vorliegen einer Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG. Zur Begründung macht die Steuerbehörde geltend, der familieninterne Transfer der 340 C-Aktien per 2000/2001 sei letztlich allein deshalb erfolgt, weil die Mutter der Pflichtigen nach dem Wegzug nach G (mit welchem Land

die Schweiz damals noch kein Doppelbesteuerungsabkommen hatte) die Verrechnungssteuern, welche auf den von der C jährlich ausgeschütteten Dividenden abzuführen waren, anders als ihre weiterhin in der Schweiz lebende Tochter nicht mehr hätte zurückfordern können. Die Pflichtige habe sodann die erhaltene Dividende vollständig für die Schuldzinsen bzw. für die Darlehensamortisation verwenden müssen und deshalb aus der Transaktion gar keinen ökonomischen Erfolg erzielt. Faktisch habe sie ihrer Mutter geholfen, die Dividenden in Schuldzinsen und Amortisationszahlungen umzuwandeln. Wirtschaftlich betrachtet kämen die ausgeschütteten Dividenden deshalb ausschliesslich der in G lebenden Mutter zu.

d) Im Sinn dieser letzteren Argumentation hätte das kantonale Steueramt nach dem vorstehend Gesagten der Pflichtigen den Anspruch wohl auch wegen fehlender Nutzungsberechtigung im Sinn vor Art. 21 Abs. 1 VStG absprechen müssen:

Die Steuerakten lassen keine Zweifel daran, dass der familieninterne Aktien-transfer tatsächlich von der Absicht der Mutter der Pflichtigen getragen war, den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Dividendenausschüttungen der C nach der Wohnsitzverlegung nach G nicht zu verlieren und gleichwohl in den Genuss der Dividende zu kommen. Ersteres wurde durch den Wechsel der Dividendenberechtigung auf die im Inland lebende Pflichtige bewerkstelligt und Letzteres durch das Weiterreichen der Dividende von der Pflichtigen an ihre Mutter in Form von Darlehenszins und -amortisation. Mithin spricht gestützt auf die vorstehenden allgemeinen Erwägungen alles dafür, dass der Pflichtigen die Rückerstattung wohl schon wegen fehlender Nutzungsberechtigung und jedenfalls aber wegen Steuerumgehung grundsätzlich zu verweigern wäre.

e) Die Pflichtige beruft sich nun aber auf das Ruling mit der Steuerbehörde bzw. deren Schreiben vom 20. Juli 2000. In Letzterem wurde in Würdigung des damals präsentierten Sachverhalts festgehalten, dass ihr der Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zustehe, sofern die Voraussetzungen nach Art. 21 und 22 des VStG erfüllt seien.

aa) An diesen letzteren Vorbehalt anknüpfend halten die Vorinstanz und die ESTV dafür, dass im Ruling der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den streitbetroffenen 340 C-Aktien eben nur unter dem Vorbehalt einer Steuerum-

gehung anerkannt worden sei, weshalb sich die Pflichtige nicht auf den Vertrauensschutz berufen könne.

bb) Dem kann nicht beigespflichtet werden:

Bei der Rulinganfrage ging es dem Steuervertreter letztlich gerade um die Frage, ob die geplante, im Einzelnen offengelegte Transaktion von der Steuerbehörde als Steuerumgehung qualifiziert würde. Dabei war dem damals Auskunft gebenden Steuerkommissär gestützt auf den ihm dargelegten Sachverhalt bekannt, dass die vor dem Aktienverkauf dividendenberechtigte Mutter durch die Wohnsitzverlegung nach G ihren Anspruch auf Rückerstattung der dividendenbezogenen Verrechnungssteuer verlieren würde. Ebenfalls wusste er, dass die Pflichtige keine eigenen Mittel hatte, um die millionenschwere C zu kaufen. Wenn in dieser Situation gleichwohl ein Verkauf der Aktien von der Mutter an die weiterhin in der Schweiz wohnhafte Tochter erfolgen sollte, so konnte es dabei im Rahmen einer familienbezogenen Betrachtung letztlich nur darum gehen, den Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch zu erhalten. Wenn alsdann der mittellosen Pflichtigen für den Kauf ein verzinsliches und zu amortisierendes Darlehen der Mutter zur Verfügung gestellt wurde, so war damit auch offensichtlich, dass für die Erfüllung der Zins- und Amortisationspflicht die vom Steuervertreter erwähnten jährlichen Dividendenausschüttungen der C verwendet würden. Schon damals konnten mithin keine Zweifel daran bestehen, dass im Ergebnis die Dividenden auf den familienintern übertragenen 340 C-Aktien zwar der Pflichtigen ausbezahlt, letztlich aber in Form von Zins- und Amortisationszahlungen doch wieder zur Mutter nach G gelangen würden; letzteres zumindest im Umfang der im Vertrag erwähnten jährlichen Beträge von Fr. 100'000.-.

Wenn nun der Steuerkommissär diese detailliert beschriebene Transaktion als steuerlich zulässig qualifizierte und dabei dem Steuervertreter noch Vorgaben betreffend die Umsetzung machte (vgl. seine Forderung im Schreiben vom 20. Juli 2000, es sei auf die Hinterlegung der Aktien der Pflichtigen zur Sicherstellung des Darlehens zu verzichten, weil diese "wirtschaftlich frei" über die Titel müsse verfügen können), so ging er mit Bezug auf den Anspruch der Pflichtigen auf Rückerstattung der dividendenbezogenen Verrechnungssteuer weder von einer fehlenden Nutzungsberechtigung noch von einer Steuerumgehung aus, obwohl die Annahme des Letzteren naheliegend gewesen wäre. Wenn im Ruling festgehalten wurde, die Pflichtige habe in der geschilderten Konstellation Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, "sofern

die Voraussetzungen nach Art. 21 und 22 des VStG erfüllt sind", kann darin folglich kein Vorbehalt betreffend dem Vorliegen einer Steuerumgehung liegen, denn in seiner Kernaussage schliesst das Ruling solches ja gerade aus. Damit kann entgegen der Vorinstanz auch nicht gesagt werden, der Steuerkommissär habe sich durch Anbringung des fraglichen Hinweises nicht festlegen wollen und es liege gar kein Ruling vor. Wenn der Steuerkommissär das Ruling mit dem Hinweis auf die besagten Artikel absicherte, so konnte sich sein Vorbehalt sachlogisch allein noch auf Anspruchsvoraussetzungen ausserhalb der eigentlich vorhanden gewesenen Steuerumgehung bezogen haben. So hätte beispielsweise die Pflichtige ihren Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStG trotz Ruling verlieren können, wenn sie ihrer Mutter nach G gefolgt wäre.

f) Als Zwischenergebnis steht damit fest, dass das Ruling vom 20. Juli 2000 aus Gründen des Vertrauensschutzes der Verweigerung des Anspruchs der Pflichtigen auf Rückerstattung der dividendenbezogenen Verrechnungssteuer entgegensteht.

4. a) Wurde mit dem Ruling die familieninterne Transaktion der C-Aktien für steuerlich zulässig befunden, so liegt auf der Hand, dass die Pflichtige als Dividendenberechtigte rulinggemäss auch die von der C erhaltene Dividende als Einkommen zu versteuern hat. Dies entspricht denn auch ihrer Deklaration bzw. ihrem Beschwerde- und Rekursantrag.

b) Zu prüfen bleibt damit noch, ob sie die Zinsen auf dem Darlehen der Mutter steuerlich zum Abzug bringen kann. Das Ruling hält dazu fest, dass die von der Pflichtigen "nachweislich bezahlten" Schuldzinsen (in Höhe des Zinssatzes gemäss Merkblatt der ESTV über Zinssätze) steuermindernd geltend gemacht werden können.

aa) Die Vorinstanz verweigert den Zinsabzug nunmehr u.a. mit der Begründung, dass die Zinsen nicht im Sinn des Ruling "nachweislich bezahlt" worden seien. Unter "Bezahlen" verstehe man im Allgemeinen nämlich einen Geldtransfer. Vorliegend seien die Zinsen indes nicht physisch geleistet, sondern lediglich der Darlehensschuld hinzu geschlagen worden.

bb) Zu Recht lässt dem die Pflichtige beschwerde- und rekursweise entgegenhalten, dass ein Bezahlen der Zinsen mit Bargeld nicht verlangt werden kann bzw.

dass es genügt, wenn sie den Darlehenszins 2005 dem Kontokorrent ihrer Mutter bei der C hat gutschreiben lassen (vgl. Buchhaltung 2005 der C, Kto. 2021). Die Mutter konnte – wie der vorerwähnte Kontoauszug aufzeigt – über die entsprechenden Gutschriften verfügen und das Darlehen erhöhte sich damit nicht im Umfang von hinzugeschlagenen Zinsen.

cc) Weiter will die Vorinstanz der Pflichtigen den Zinsabzug (trotz Ruling) aus folgenden Gründen verweigern: Die C verwalte nur noch ihr eigenes Vermögen und sei bei genauer Betrachtung wirtschaftlich liquidiert. Das Kaufpreisdarlehen von Fr. 1'020'000.- könne deshalb nicht durch künftige Reingewinne der C getilgt werden, sondern die Letztere müsse stets Substanzdividenden an die Pflichtige ausschütten, damit diese den Schulden- und Zinsendienst leisten könne. Das vertraglich festgehaltene Dividendenziel von Fr. 100'000.- habe wegen Liquiditätsengpässen ab 2007 nicht mehr eingehalten werden können. Nach vollständiger Liquidation der C werde demzufolge ein Restdarlehen verbleiben, auf welches die Darlehensgeberin dannzumal werde verzichten müssen, weil die Pflichtige über keine nennenswerten Vermögenswerte verfüge. Dieses Restdarlehen entspreche wirtschaftlich betrachtet den über die Jahre kumulierten Darlehenszinsen, welche die Pflichtige jeweils steuerlich zum Abzug bringen wolle. Ein Darlehensverzicht im verwandtschaftlichen Verhältnis stelle gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung regelmässig eine für die Einkommenssteuer steuerfreie Schenkung dar. Wenn im vorliegenden Fall die Schuldzinsen auf dem Darlehen zum Abzug zugelassen würden, hätte dies zur Folge, dass die Pflichtige beim späteren Forderungsverzicht die in der Vergangenheit steuerwirksam geltend gemachten Schuldzinsen nicht versteuern müsste, was aus fiskalischer Sicht stossend wäre.

dd) Mit dieser Begründung kann die Steuerbehörde ihrem Ruling nicht den Boden entziehen. Wie sie selbst geltend macht, traten Liquiditätsengpässe erst per 2007 auf und wurde also im hier betroffenen Steuerjahr noch die dem Ruling zugrunde liegende Dividende von Fr. 100'000.- ausgeschüttet, sodass die Pflichtige aus diesen Mitteln ihre Zinsschuld problemlos hat begleichen können. Damit haben sich die dem Ruling zugrunde liegenden Verhältnisse per 2005 nicht verändert. Im Übrigen trifft es aber auch nicht zu, dass ein nach der Liquidation der C verbleibendes Restdarlehen den kumulierten Darlehenszinsen entspricht, denn die C erwirtschaftet auch Erträge auf ihren Vermögensanlagen. Sodann ist in der hier betroffenen Steuerperiode 2005 auch nicht darüber zu spekulieren, ob die Pflichtige dereinst nicht über die Mittel verfügen wird, um ein nach dem Substanzverzehr verbleibendes Restdarlehen an ihre Mut-

ter zurückzuzahlen und ob deshalb irgendwann ein Darlehensverzicht erfolgen wird. Falls diese Konstellation eintreffen sollte, wäre dannzumal über die steuerlichen Konsequenzen zu befinden.

5. a) Nach alledem steht fest, dass sich die Pflichtige gestützt auf den Vertrauensschutz bei ihrer Deklaration 2005 auf das Ruling vom 20. Juli 2000 berufen kann.

b) Das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts ist im vorliegenden Fall nicht stärker zu gewichten, denn immerhin ist zu berücksichtigen, dass die von der Steuerbehörde seinerzeit akzeptierte Konstruktion auch zur Folge hat, dass die Dividende auf den fraglichen Aktien hierorts versteuert wird.

c) Dass die Kündigung/Aufhebung des Rulings vom 26. Februar 2010 mit Blick auf den Vertrauensschutz nicht auf die hier betroffene Steuerperiode 2005 zurückwirken kann, ist unbestritten. Ob allerdings das Ruling, wie beschwerde- und rekursweise ausdrücklich beantragt, noch bis zur Liquidation der C Gültigkeit entfalten wird, ist in den vorliegenden, die Steuerperiode 2005 betreffenden Rechtsmittelverfahren, nicht zu prüfen. Insoweit ist auf die Rechtsmittel folglich nicht einzutreten.

6. a) Die Pflichtige schied in ihrer Deklaration Einkommensanteile von Fr. 1'300.- ins Ausland aus. Gemäss Aufstellung zur Steuererklärung 2005 handelt es sich dabei um "2 Auftritte in B (dort quellenbesteuert)". Die Vorinstanz verweigerte die damit verbundene, bloss satzbestimmende Berücksichtigung dieser Einkommensanteile mit der Begründung, dass befreiungsberechtigte Einkünfte im Ausland nicht nachgewiesen seien.

b) Die rechtskundig vertretene Pflichtige lässt dem beschwerde- und rekursweise entgegenhalten, es sei doch klar, dass Künstlergagen überall mit der Quellensteuer erfasst würden. Den ihr obliegenden Nachweis für eine steuermindernde Ausscheidung von Auslandeinkommen hat sie mit dieser allgemeinen Behauptung jedoch nicht erbracht, weshalb mit der Vorinstanz vom Einbezug der fraglichen Gagen im Betrag von Fr. 1'300.- ins hierorts steuerbare Einkommen auszugehen ist.

7. a) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Pflichtigen gestützt auf das vorhandene Ruling der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im beantragten Umfang von Fr. 38'868.85 zuzusprechen ist. Die Einschätzung bzw. Veranlagung des steuerbaren Einkommens ist sodann nach Massgabe des deklarierten satzbestimmenden Einkommens mit Fr. 109'100.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 107'900.- (Staats- und Gemeindesteuern) vorzunehmen; die Vermögenseinschätzung im letzteren Steuerbereich ist unbestritten (steuerbares Vermögen = Fr. 0.-).

Über die Frage, ob das Ruling, wie von der Pflichtigen beantragt, auch für künftige Steuerperioden noch Gültigkeit haben wird, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

b) Nach alledem ist der Rekurs betreffend dem Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerde gegen die Veranlagung und der Rekurs gegen die Einschätzung sind teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

c) Nachdem die Pflichtige grossmehrheitlich obsiegt, sind die Verfahrenskosten sämtlicher Rechtsmittelverfahren der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG sowie § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 [VO VStG]). Der Pflichtigen sind sodann angemessene Parteientschädigungen zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 sowie § 13 VO VStG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Beschwerdeführerin wird für die Steuerperiode 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 109'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).

2. Der Rekurs hinsichtlich der Verrechnungssteuer wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Rückerstattungsanspruch 2006 für die Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2005, wird auf Fr. 38'868.85 festgesetzt.

3. Der Rekurs hinsichtlich der Einschätzung wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 107'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- veranlagt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]