

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2014.46

Entscheid

22. April 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. A,
2. B,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist Alleininhaberin und einzige Angestellte der C AG mit Sitz im Kanton D. Diese bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen aller Art insbesondere in den Bereichen nationales und internationales Steuerrecht sowie Finanz- und Rechnungswesen. 2009 schüttete die C AG der Pflichtigen eine Dividende von Fr. 1'350'000.- und 2010 von Fr. 230'000.- aus; daneben bezog sie von der C AG einen Nettolohn von Fr. 192'000.- (2009) bzw. Fr. 193'000.- (2010). In der Steuererklärung 2009 bzw. 2010 deklarierten sie und B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) als Vermögenssteuerwert der C AG deren Substanzwert (Eigenkapital) von Fr. 159'443.- (2009) bzw. Fr. 218'444.- (2010).

Der Steuerkommissär setzte demgegenüber in den Einschätzungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 vom 26. August 2013 den Vermögenssteuerwert der C AG entsprechend der Wertschriftenbewertung des Steueramts des Kantons D auf Fr. 3'550'000.- (2009) bzw. Fr. 3'480'000.- (2010) fest. Dabei wurde der Substanzwert jeweils einmal und der Ertragswert zweimal gewichtet.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 25. September 2013 Einsprache mit dem Antrag, sie bei unverändertem steuerbaren Einkommen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'166'000.- (2009) bzw. Fr. 1'603'000.- (2010) einzuschätzen. Das Gewinnpotential der C AG hänge nur von der persönlichen Arbeitskraft der Pflichtigen ab, weshalb der Einbezug des Ertragswerts nicht sachgerecht sei. Bei einem Verkauf der Gesellschaft könnte nur der Substanzwert erzielt werden. Dieselbe Praxis käme auch bei Anwaltskanzleien zur Anwendung, weshalb sie Anrecht auf Gleichbehandlung hätten.

Das kantonale Steueramt des Kantons D nahm darauf eine Neubewertung vor, welche einen Steuerwert von Fr. 2'709'786.- (2009) bzw. Fr. 3'484'847.- (2010) ergab. Dabei handelt es sich um den Durchschnitt von Substanz- und Ertragswert, je einmal gewichtet. Einen entsprechenden Vergleichsvorschlag lehnten die Pflichtigen am 30. Dezember 2013 ab. Am 24. Januar 2014 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, indem es die revidierten Vermögenssteuerwerte übernahm, und traf folgende Einschätzungen:

	2009	2010
	Fr.	Fr.
steuerbares Einkommen	1'664'600.-	568'600.-
davon Ertrag aus qual. Beteiligung	1'350'000.-	230'000.-
steuerbares Vermögen	3'707'000.-	4'865'000.-

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 26. Februar 2014 Rekurs und wiederholte Einspracheantrag und -begründung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Darin teilte sie mit, dass sie vom Pflichtigen mittlerweile getrennt lebe.

Das kantonale Steueramt beantragte am 26. März 2014, die Einschätzungen neu folgendermassen vorzunehmen:

	2009	2010
	Fr.	Fr.
steuerbares Einkommen	1'664'600.-	568'600.-
davon Ertrag aus qual. Beteiligung	687'500.-	33'000.-
steuerbares Vermögen	1'954'000.-	1'752'000.-

Darin qualifizierte es einen Teil der Dividenden neu als Lohneinkünfte, da die als Dividenden vereinnahmten Beträge in einem krassen Missverhältnis zur Verzinsung des investierten Kapitals stünden und zu korrigieren seien. Daraus ergebe sich ein geringerer Vermögensertrag und damit auch ein tieferer Ertragswert. Beim Vermögen seien ferner die im Wertschriftenverzeichnis nicht aufgeführten Netto-Dividendenguthaben per Ende Jahr (Fr. 780'000.- per Ende 2009 und Fr. 149'000.- per Ende 2010) aufzurechnen, was bisher übersehen worden sei. Weiter bestätigte es, dass in Bezug auf Anwaltskanzleien ein Ruling vorliege, gemäss welchem deren Aktien zum Substanzwert bewertet würden. Diese Fälle liessen sich aber aus näher dargestellten Gründen nicht mit dem vorliegenden vergleichen. Als Eventualantrag seien die Faktoren gemäss Einspracheentscheid zu bestätigen, indessen beim Vermögen noch die Netto-Dividendenguthaben aufzurechnen.

Der über den Rekurs in Kenntnis gesetzte Pflichtige liess sich nicht vernehmen.

Mit Replik vom 31. Mai 2014 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Dividendenguthaben seien in den deklarierten Vermögen bereits enthalten, indem die Kontokorrent-Schuld der Pflichtigen bei der C AG mit der Dividende verrechnet worden sei. Die vom kantonalen Steueramt in der Rekursantwort vorgenommenen Umqualifizierung von Dividende in Lohn sei abzulehnen. Eine solche setze nämlich voraus, dass der ausbezahlte Lohn nicht der Stellung in der Gesellschaft entsprechen würde, was hier nicht der Fall sei. Der Lohn sei branchenüblich. Die Pflichtige zahle sich jeweils einen Basislohn von Fr. 180'000.- aus sowie ein Bonus, basierend auf geleisteten Überstunden und Zusatzbelastungen. Der in der Rekursantwort behauptete branchenübliche Lohn und Bonus entbehre jeglicher Grundlage.

Das kantonale Steueramt blieb in der Duplik vom 19. Juni 2014 bei seinem Standpunkt. Insbesondere seien die Dividendenguthaben aus dem Kontokorrent der C AG nicht ersichtlich. Ebenso fehle das Verrechnungssteuerguthaben.

Die Pflichtige nahm am 7. Juli 2014 hierzu erneut Stellung. Die Dividenden seien ordnungsgemäss verbucht worden. Verrechnungssteuerguthaben seien im Wertchriftenverzeichnis nicht zu deklarieren, da es sich um blossen Anwartschaften handle. Die Einpersonen-AG sei rechtlich anerkannt und stelle keine Steuerumgehung dar. Das kantonale Steueramt habe nicht nachgewiesen, dass der ausbezahlte Lohn unangemessen tief sei. Die Aufrechnung würde zudem zu Differenzen zwischen der Einschätzung der C AG und der Pflichtigen als Aktionärin führen.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2014 setzte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen Frist an, um diverse Unterlagen, insbesondere zur Lohnhöhe, einzureichen. Mit Eingabe vom 30. Oktober 2014 teilt der Pflichtige mit, dass er von der Pflichtigen getrennt lebe und am 4. Juni 2014 eine Scheidungsklage eingereicht habe und deshalb nicht in der Lage sei, die Auflage zu erfüllen; weiter ersuchte er um Zustellung von Kopien der von ihr noch eingehenden Unterlagen. Am 5. Dezember 2014 reichte die Pflichtige diverse Unterlagen ein. Mit Verfügung vom 21. Januar 2015 wurde die Auflage vom 15. Oktober 2014 gemahnt, worauf die Pflichtige am 2. Februar 2015 noch weitere Unterlagen einreichte. Das kantonale Steueramt nahm am 18. Februar 2015 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Der Rekurs wurde nur von der Pflichtigen unterzeichnet. Der von ihr getrennt lebende Pflichtige wurde deshalb mit Verfügung vom 3. März 2014 aufgefordert, zum Rekurs Stellung zu nehmen, unter Androhung von Säumnisfolgen. Er liess sich darauf nicht vernehmen, weshalb androhungsgemäss davon auszugehen ist, dass er sich dem Rekurs der Pflichtigen anschliesst.

2. Streitig ist einerseits die Abgrenzung zwischen Lohn und Dividende der Pflichtigen aus der C AG. Das kantonale Steueramt beantragt in der Rekursantwort neu die Erhöhung des Lohns auf Kosten der Dividende, da ein offensichtliches Missverhältnis bestehe. Damit stellt sich zunächst die Frage nach einer rechtlichen Grundlage für die Vornahme einer solchen Korrektur:

a) Gemäss § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind steuerbar alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile. Mithin sind sämtliche geldwerten Vorteile, welche ein Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Tätigkeit gestützt auf ein Arbeitsverhältnis erhält, Lohn.

aa) Eine Umqualifizierung einer Dividende in Lohn wäre demnach dann gerechtfertigt, wenn diese eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeit darstellt. Wenn eine Auszahlung als eine solche Gegenleistung gedacht war, ist sie als solche zu behandeln, ungeachtet der äusseren Form, in welche sie gekleidet wurde. Zur Beurteilung ist in erster Linie auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen. Ein klares Indiz auf eine Substitution von Lohn durch eine Dividende wäre etwa gegeben, wenn der ausbezahlte Lohn unter den vertraglichen Vorgaben bleiben würde, gleichzeitig aber eine erhöhte Dividende ausgeschüttet würde.

bb) Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob sich eine solche Umqualifizierung auch unmittelbar aus dem Drittvergleich ergeben kann, indem eine nicht marktgerechte Entlohnung bei gleichzeitiger hoher Dividende ohne weiteres zur Umdeutung eines

Teils der Dividende in Lohn berechtigt. Das kantonale Steueramt macht dies geltend und verweist hierzu auf die Praxis von AHV-Ausgleichskassen und die hierzu erlassenen Mitteilungen an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen Nr. 219 vom 31. März 2008 (R-act. 6 S. 3 Ziff. 2.5). Darin hat das Bundesamt für Sozialversicherungen Regeln für die Abgrenzung von massgebendem Lohn und Kapitalertrag aufgestellt. Dabei stützt es sich auf Art. 5 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG) und die hierzu bestehende Rechtsprechung, gemäss welcher es an den Ausgleichskassen liegt, zu entscheiden, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren ist.

Im Steuerrecht stellte sich die Frage des angemessenen Lohns eines angestellten Hauptaktionärs bisher im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen bei der Einschätzung von Gesellschaften. Die über ein angemessenes Arbeitsentgelt hinausgehende geldwerte Leistung einer Kapitalgesellschaft an den massgeblich beteiligten Anteilsinhaber stellt keine Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit mehr dar, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 17 N 47 StG sowie § 64 N 201 StG; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Aus steuerrechtlicher Perspektive sind Arbeitsentschädigungen dann übersetzt, wenn sie einem Drittvergleich nicht standhalten bzw. wenn sie sich nur durch die enge Beziehung des mitarbeitenden Aktionärs zu "seiner" Gesellschaft erklären lassen. Im Zusammenhang mit einem solchen Fall gab die (damalige) Steuerrekurskommission II ein Gutachten über die Frage des angemessenen Lohns eines mitarbeitenden Mitinhabers in Auftrag (Entscheid vom 20. Juni 2006, 2 ST.2004.500/2 DB.2004.94). Die Erkenntnisse wurden in der Folge vom Gutachter publiziert (Henneberger/Ziegler, Zur Frage der Angemessenheit von Salären in der Aktiengesellschaft mitarbeitender Aktionäre, IFF Forum für Steuerrecht, 2007 S. 19 ff.). Im dortigen Fall ergab dies für mitarbeitende Aktionäre einer kleineren Handelsfirma einen beachtlichen Lohnrahmen von rund Fr. 50'000.- bis Fr. 186'000.-.

Im vorliegenden Fall liegt indessen keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, erachtet doch das kantonale Steueramt den ausbezahlten Lohn als zu tief. Ein zu tiefer Lohn kann aber nie einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand darstellen. Damit stellen die Bestimmungen über die verdeckte Gewinnausschüttung keine rechtliche Grundlage für die vom kantonalen Steueramt beantragte Korrektur dar.

cc) § 17 StG selbst enthält keinen Begriff des "massgebenden Lohns" wie etwa Art. 5 AHVG. § 17 StG verbietet nicht, dass ein Inhaber sich selbst einen im Marktvergleich zu tiefen Lohn auszahlt; einzig einem zu hohen Lohn wird – wie soeben dargestellt – durch § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG ein Riegel geschoben. Daraus ist zu schliessen, dass ein dem Drittvergleich widersprechender zu tiefer Lohn nicht bereits schon aus diesem Grund aufgerechnet werden darf. Umgekehrt lässt sich aber auch nicht sagen, der Drittvergleich sei unbeachtlich; vielmehr kann ein zu tiefer Lohn bei gleichzeitig hoher Dividende ein Indiz darstellen, dass die Entlöhnung für die Arbeitsleistung verdeckt auf andere Weise erfolgt.

b) aa) Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen bezog sie folgenden Lohn bzw. erzielte die C AG folgende Ergebnisse (2006 vier Monate; Geschäftsjahr jeweils bis 30. September):

	Lohn			Reingewinn	Dividende
	Basislohn	Bonus	Total (brutto)		
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
2006	30'157.-	44'895.-	75'052.-	-	-
2007	180'000.-	109'577.-	289'577.-	- 23'126.-	0.-
2008	180'000.-	92'619.-	272'619.-	232'569.-	150'000.-
2009	180'000.-	42'222.-	222'222.-	1'208'203.-	1'200'000.-
2010	180'000.-	43'034.-	223'034.-	280'797.-	230'000.-.

Mit Auflage vom 15. Oktober 2014 verlangte das Steuerrekursgericht von den Pflichtigen die Arbeitsverträge und die Berechnungsgrundlagen. Die Pflichtige legte darauf eine schriftliche Bestätigung über das Arbeitsverhältnis vom 30. Dezember 2007 vor. Gemäss diesem war sie vollzeitlich tätig, mit einem Ferienanspruch von acht Wochen. Der Basislohn betrug Fr. 180'000.-, hinzu kam ein Bonus, welcher sich nach Arbeitseinsatz in qualitativer und quantitativer Hinsicht und nach subjektiv empfundenen Zusatzbelastungen richtete. Die Bonushöhe lag zwischen Fr. 40'000.- und Fr. 120'000.-. In der Replik vom 31. Mai 2014 führte sie hierzu aus, die Bonushöhe werde nach der Anzahl geleisteter Überstunden gemessen und daran, ob die Arbeitsleistung mit besonderen Belastungen einhergehe, so zum Beispiel Arbeit vor Ort oder auch Arbeit in einem besonders herausfordernden Projektteam und dergleichen. Damit basiert der ausbezahlte Lohn auf arbeitsvertraglicher Grundlage.

bb) Bei der Pflichtigen (Jahrgang 1969) handelt es sich um eine diplomierte (..) mit Ausbildung zur amerikanischen(...). Auch ohne Bezug eines Gutachtens lässt sich sagen, dass der von der C AG ausbezahlte Lohn (Basislohn und Bonus) absolut betrachtet nicht bzw. nicht erheblich unter dem Rahmen dessen liegt, was eine Angestellte in ihrem Alter und ihren Qualifikationen auf dem freien Markt verdient hätte. Immerhin fällt aber auf, dass gegenüber ihrem letzten Lohn bei der KPMG von Fr. 293'191.- (2005) und Fr. 216'516.- (2006, acht Monate) ein nicht unerheblicher Rückgang zu verzeichnen ist. Indessen reicht der ausbezahlte Lohn noch immer bei weitem für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten aus.

Auffallend ist indessen, dass die Lohnentwicklung der Pflichtigen und der Reingewinn der C AG nicht parallel, sondern sogar konträr verlaufen. Die Pflichtige erklärt denn auch, dass ihr Arbeitseinsatz und nicht der finanzielle Erfolg Grundlage des Bonus darstellte. Daraus lässt sich bereits der Schluss ziehen, dass jedenfalls mit Bezug auf den Bonus keine marktgerechte Entlohnung angestrebt wurde, dient die Aussicht auf einen Bonus doch gemeinhin der Motivation der Arbeitnehmer und ist als angemessene Beteiligung desselben am wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmung gedacht. Ein Arbeitgeber wird in der Regel vor dem Eintritt eines solchen Erfolgs denn auch kaum bereit sein, Bonusauszahlungen an seine Arbeitnehmer vorzunehmen. Auffallend ist, dass der Lohn ab 2008, als sich bei der C AG der finanzielle Erfolg einzustellen begann, bedeutend gesenkt wurde, was vermuten lässt, dass das am 1. Januar 2008 bzw. 2009 erfolgte Inkrafttreten von § 35 Abs. 4 StG, in der Fassung vom 9. Juli 2007, bzw. von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG, in der Fassung vom 23. März 2007 (Unternehmenssteuerreformgesetz II), welche die Teil(satz)besteuerung von Dividenden einführten, wohl auch eine Rolle gespielt haben dürfte.

cc) Insgesamt ergeben sich zwar Hinweise darauf, dass die Pflichtige ihren Lohn nicht nach marktgerechten Kriterien festsetzte und die Ausnutzung der mit der Unternehmenssteuerreform II eingeführten Möglichkeiten der Steueroptimierung eine Rolle gespielt haben dürfte. Dies reicht indessen nicht zur Annahme aus, dass eine Substitution von Arbeitseinkommen durch Dividendenausschüttung erfolgt war. Insgesamt rechtfertigen es die vorliegenden Umstände daher nicht, eine entsprechende Korrektur vorzunehmen.

c) aa) Ein nicht marktgerechtes tiefes Arbeitseinkommen bei gleichzeitiger grosszügiger Dividende kann indessen auch ein Indiz für eine Steuerumgehung dar-

stellen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; BGr, 14. Juni 2012, 2C_1027/2011 bzw. 2C_1028/2011 E. 4.2, mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

bb) Ein Vergleich der Steuerfolgen der von der Pflichtigen gewählten mit der von der Vorinstanz vertretenen Aufteilung von Lohn und Dividende ergibt jedoch, dass mit der Lösung der Pflichtigen gar keine Steuerersparnis verbunden ist. Dabei erscheint es als sachgerecht, bei diesem Vergleich die Steuerfolgen bei der C AG einzubeziehen; diesfalls wird aber die bei höherer Dividende erzielte Steuerersparnis bei der Pflichtigen durch die höheren Steuern bei der C AG kompensiert.

Beim folgenden Vergleich geht die Variante 1 von einer Dividende von Fr. 1'350'000.- und einem Nettolohn von Fr. 192'000.- gemäss Steuererklärung aus. Die Variante 2 enthält die Faktoren gemäss dem Antrag des kantonalen Steueramts in der Rekursantwort mit einer Dividende Fr. 687'500.- und einem Nettolohn von Fr. 854'500.- (Nettolohn Fr. 192'000.- + Fr. 662'500.-). Für den Vergleich wird auf die Steuerperiode 2009, mit Verheiratetentarif, Steuergemeinde E, abgestellt; das Vermögen wird zur Vereinfachung ausgeklammert.

	Variante 1	Variante 2
A. Staats- und Gemeindesteuern	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	1'664'600.-	1'664'600.-
Ertrag aus qualifizierter Beteiligung	1'350'000.-	687'500.-
Steuerbetrag	217'119.-	289'790.-
B. Direkte Bundessteuer		
Steuerbares Einkommen	1'138'100.-	1'403'100.-*
Steuerbetrag	130'881.-	161'356.-

C. C AG		
Reingewinn (= Dividende)	1'350'000.-	687'500.-
Steuerbetrag		
- Staats- und Gemeindesteuern	134'171.-	66'279.-
- Direkte Bundessteuer	114'750.-	58'438.-
D. Steuerbeträge Total		
	217'119.-	289'790.-
	130'881.-	161'356.-
	134'171.-	66'279.-
	<u>114'750.-</u>	<u>58'438.-</u>
Steuerbetrag	596'921.-.	575'863.-.

(* = Fr. 1'138'100.- + Fr. 540'000.- ./ 40% von Fr. 687'500.-)

Bei Korrektur gemäss Antrag des kantonalen Steueramts fällt somit die Steuerbelastung insgesamt um Fr. 21'058.- geringer aus. Damit ist aber der Annahme einer Steuerumgehung von vornherein die Grundlage entzogen.

d) Insgesamt ist daher der Antrag des kantonalen Steueramts auf Korrektur des Lohns bzw. der Dividende abzuweisen.

3. Weiter streitig ist der von den Pflichtigen zu deklarierende Vermögenssteuerwert der C AG.

a) aa) Das Vermögen – und damit insbesondere auch das Wertschriftenvermögen – wird zum Verkehrswert bewertet (§ 39 Abs. 1 StG). Es bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 51 Abs. 1 StG). Die Bewertung zum Verkehrswert wird den Kantonen durch Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) vorgeschrieben, wobei der Ertragswert angemessen zu berücksichtigen ist. Nach welchen Regeln die Bewertung zu erfolgen hat, sagt das StHG indessen nicht, weshalb den Kantonen ein weiter Ermessensspielraum verbleibt (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 14 N 2 StHG). Allgemein

ist der Verkehrswert der objektive Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Er ist jener Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also ein Käufer unter normalen Umständen für ein Objekt zahlen würde. Massgeblich ist dabei eine "technisch-" bzw. "rechtlich-objektive" Betrachtungsweise (Zigerlig/Jud, Art. 14 N 1 und 18 StHG; RB 1998 Nr. 140, 1989 Nr. 26; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 16 N 97 StG). Abzulehnen ist dagegen eine "subjektiv-wirtschaftliche" Betrachtungsweise, welche darauf abstellt, welchen Wert ein Vermögensrecht für die betreffende steuerpflichtige Person aufgrund ihrer individuellen Umstände hat. Umstände, welche lediglich den Preis, nicht aber den Wert beeinflussen, müssen deshalb ausser Betracht bleiben.

bb) Der Verkehrswert nichtkotierter Wertpapiere – um solche handelt es sich bei den C AG-Aktien – ist gemäss Ziff. II.2 der für die Steuerperioden 2009 und 2010 noch geltenden Weisung der Finanzdirektion vom 21. August 1998 (ZStB I Nr. 22/200, ab 1. Januar 2011 ersetzt durch Fassung vom 12. November 2010, ZStB I Nr. 22/201) nach der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008; www.steuerkonferenz.ch, nachfolgend Wegleitung) zu ermitteln. Die SSK hat zudem am 16. Dezember 2010 einen Kommentar zum Kreisschreiben Nr. 28 veröffentlicht (nachfolgend Kommentar).

Gemäss Randziffer (Rz) 2 Abs. 4 der Wegleitung entspricht der Verkehrswert von nichtkotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln der Wegleitung in der Regel als Fortführungswert berechnet. Privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärsbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind für die Bewertung unbeachtlich. Der Unternehmenswert von Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen ergibt sich gemäss Rz 34 der Wegleitung aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten. Diese Art der Bewertung wird auch "Praktikermethode" genannt und ist tendenziell auf kleinere Unternehmen zugeschnitten (BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, www.bger.ch). In Ergänzung hierzu nimmt die SSK in Ziff. 5 des Kommentars Stellung zur Bewertung einer Gesellschaft mit nicht bzw. schwer veräusserbarem, von der Leistung einer Einzelperson abhängigem Ertragswert. Wird die Wertschöpfung allein vom Mehrheitsbeteiligten erzielt und wird mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die Administration und Logistik kein

weiteres Personal beschäftigt, dann kann die Bewertungsstelle dies auf Antrag der Unternehmung berücksichtigen, indem der Ertragswert und der Substanzwert je einfach gewichtet werden.

Gemäss Rz 7 der Wegleitung sind die Jahresrechnungen Grundlage für die Bestimmung des Ertragswerts. Für die Berechnung stehen zwei Modelle zur Verfügung, indem zusätzlich zum aktuellen Geschäftsjahr entweder auf das letzte oder auf die beiden letzten Geschäftsjahre abgestellt wird. Als Ertragswert ist der kapitalisierte ausgewiesene Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre heranzuziehen. Dieser Reingewinn wird vermehrt oder vermindert um die in der Wegleitung nachstehend aufgezählten Aufrechnungen oder Abzüge (Rz 8 Abs. 1 der Wegleitung). Ausserordentliche, am Stichtag bereits vorhersehbare zukünftige Verhältnisse (z.B. Umstrukturierungen mit nachhaltigen Folgen für den Ertragswert) können bei der Ermittlung des Ertragswerts angemessen berücksichtigt werden (Rz 8 Abs. 3 der Wegleitung). Rz 9 Abs. 2 der Wegleitung enthält eine Reihe von Positionen, welche vom Ertrag abzuziehen sind, insbesondere in lit. a einmalige und ausserordentliche Erträge (z.B. Kapitalgewinne, Auflösung von Reserven sowie Auflösung von Rückstellungen im Rahmen der bisher in der Bewertung korrigierten, nicht anerkannten Aufwendungen).

Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts ist die Jahresrechnung (Rz 11 Abs. 1 der Wegleitung).

Die Wegleitung enthält sodann Ausnahmen, bei welchen einzig auf den Substanzwert abgestellt wird. Namentlich sind Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen im Gründungsjahr und in der Zeit der Aufbauphase nach dem Substanzwert zu bewerten (Rz 32 der Wegleitung). Für reine Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften sowie Immobiliengesellschaften richtet sich der Unternehmenswert ebenfalls nach dem Substanzwert (Rz 38 bzw. 42 der Wegleitung). Hervorzuheben ist ferner, dass gemäss Rz 61 der Wegleitung der eingeschränkten Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen unter bestimmten Voraussetzungen durch einen Pauschalabzug von 30% Rechnung getragen wird.

cc) Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen Verwaltungsverordnungen dar, d.h. generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Als solche sind sie für die Gerichte

rechtlich unverbindlich (BGE 139 V 122 E. 3.3.4; BGr, 23. November 2012, 2C_689/2011, E. 3.5). Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten und es sich um eine eher technische Materie von begrenzter Justiziabilität handelt. Eine solche Konstellation ist in steuerlichen Bewertungsfragen gegeben, weswegen das Bundesgericht in seiner Praxis das Kreisschreiben Nr. 28 im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen regelmässig in seine Erwägungen einbezieht (BGr, 24. Juni 2010, 2C_881/2008; BGr, 15. April 2010, 2C_504/2009, E. 3.3; BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 E. 3.5). Von der Wegleitung ist nach der Rechtsprechung nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts dies gebietet (StE 1999 B 52.41 Nr. 2; im Ergebnis ebenso das Bundesgericht in StE 1997 B 22.2 Nr. 13).

Bei Bewertung aufgrund der Wegleitung wird vermutet, sie gebe den Verkehrswert richtig wieder, sodass der vom Fiskus für diesen Wert zu leistende Nachweis als erbracht gilt, und obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis anzutreten.

b) aa) Die Bewertung der C AG erfolgte durch das kantonale Steueramt des Kantons D als Sitzkanton. Dabei stellte es für die Ermittlung des Ertragswerts jeweils auf den Reingewinn des aktuellen und der zwei vorangehenden Geschäftsjahre ab und kapitalisierte das durchschnittliche Jahresergebnis für die Bewertung 2009 mit 9% (= 2% für 5-Jahre-Swapsatz + 7% für feste Risikoprämie, Rz 10 Wegleitung) und für die Bewertung 2010 mit 8,5% (= 1,5% für 5-Jahres-Swapsatz + 7% für feste Risiko-prämie). Dies ergab per 31. Dezember 2009 einen Ertragswert von Fr. 5'251'925.- und per 31. Dezember 2010 von Fr. 6'751'250.-. Auf Antrag der Pflichtigen wurde für den Vermögenssteuerwert in Anwendung von Ziff. 5 des SSK-Kommentars der Ertragswert und der Buchwert nur einmal gewichtet.

Die Pflichtige lehnt den Einbezug des Ertragswerts gänzlich ab, da er allein auf ihrem persönlichen Arbeitseinsatz beruhe. Die Tätigkeiten der C AG habe in Projektaufträgen bestanden, welche aufgrund der persönlichen Qualifikation und Kundenkontakten der Pflichtigen zustande gekommen seien. Es habe kein einziger Kundenvertrag für wiederkehrende Arbeiten vorgelegen. Weitere operativ tätige Angestellte habe die C AG nicht gehabt, sondern einzig Teilzeitpersonal mit äusserst geringem Pensum für Hilfsarbeiten wie Administration und Büroreinigung. Ein Verkauf der Gesellschaft über dem Substanzwert sei in dieser Situation undenkbar. Die Berücksichti-

gung des Ertragswerts sei nicht zwingend vorgeschrieben, und eine Korrektur sei ungeachtet der Bewertung durch das kantonale Steueramt des Kantons D rechtlich möglich.

bb) Die Bewertung der C AG unter Einbezug des Substanz- und des Ertragswerts entspricht der allgemeinen, schematischen Regelung in der Wegleitung, die – wie erwähnt – nach Rechtsprechung und Praxis nicht zuletzt mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit auch bei Einmann-Aktiengesellschaften vermutungsweise zur Anwendung zu gelangen hat. Die durch das Steueramt des Kanton D vorgenommene Bewertung ist richtig und insofern grosszügig, als der Ertragswert ausnahmsweise lediglich einfach gewichtet wird. Dies ist unbestritten.

Die Sachverhaltselemente, die eine individuelle, davon abweichende Verkehrswertberechnung nahe legen könnten, wären vollumfänglich durch die Pflichtigen vorzubringen, zu substantizieren und in einem zweiten Schritt zu beweisen gewesen. Die Parteibehauptungen beschränken sich vorliegend indessen im Wesentlichen einzig auf den bereits zu Beginn aktenkundigen Umstand, dass die Pflichtige Alleinaktionärin und einzige operativ tätige Angestellte der C AG ist. Inwiefern der durch die Firma erzielte Umsatz auf die Persönlichkeit bzw. Arbeitstätigkeit der Pflichtigen zurückzuführen ist, bleibt vollständig im Dunkeln. So lässt sich aus dem allgemein und ausserordentlich breit gehaltenen Zweck der Firma (Dienstleistungen aller Art mit Fokus auf Bereiche wie nationales und interationales Steuerrecht, Finanz- und Rechnungswesen, Unternehmensberatung, etc.) nichts über die konkret in den fraglichen Geschäftsjahren erbrachten Dienstleistungen ableiten. Aktenkundig sind weder die Kunden der C AG noch die mit diesen abgeschlossenen Verträge. Ohne detaillierte Informationen und entsprechende Beweismittel zu diesem Themenkomplex lässt sich nicht erkennen, ob einzig persönliche Beziehungen und Qualifikationen zu den Kundenbeziehungen geführt haben und ob die Verträge tatsächlich lediglich über einzelne, klar umrissene Projekte abgeschlossen wurden oder nicht doch auch längerfristige Komponenten enthielten. Es bleibt davon abgesehen ohnehin nicht einsichtig, weshalb der Abschluss von einzelnen "Projekt-Aufträgen" per se zur Annahme führen müsste, die Kundenbeziehungen hingen einzig von der Tätigkeit der Pflichtigen und ihrem persönlichen Netzwerk an professionellen Kontakten ab.

Es ist im Gegenteil denkbar und sogar wahrscheinlich, dass auch eine Aktiengesellschaft mit nur einem bzw. einer Angestellten im Markt Reputation und Kunden-

stamm aufbauen kann, die unabhängig von der Persönlichkeit des Mitarbeiters bzw. der Mitarbeiterin einen Marktwert darstellen. Für einen solchen "Goodwill" könnte ein potentieller Käufer sehr wohl bereit sein, einen erheblichen Preis zu zahlen. Ohne konkrete Anhaltspunkte über Kundenstamm und Geschäftstätigkeit, welche die Pflichtige hätte vorbringen müssen, kann vorliegend hierüber aber nur spekuliert werden.

Schliesslich ist anzumerken, dass die Pflichtige sich mit ihrer Behauptung, der gesamte Wert der Gesellschaft hänge einzig von ihrer Person und ihrer Arbeitstätigkeit ab, in Widerspruch zu der von ihr selber gewählten arbeitsvertraglichen Konstruktion stellt: Wäre der Erfolg der Unternehmung tatsächlich einzig auf ihren persönlichen Einsatz zurückzuführen, so liegt der Verdacht zumindest in der Luft, dass Lohn und Bonus im Arbeitsvertrag, bei dem es sich um ein klassisches, so genanntes Insichgeschäft handelt, bewusst und entgegen dem tatsächlichen Willen der Vertragsparteien zu niedrig festgesetzt wurden (so genannte Simulation). Für die Pflichtige bestand jedenfalls aufgrund ihrer Doppelrolle als Aktionärin und Arbeitnehmerin keinerlei Veranlassung, über das wesentliche Element des Vertrags (die Leistung von Arbeit gegen einen bestimmten Lohn) eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Vereinbarung zu treffen, stand es ihr doch jederzeit frei, sich ihren "Bonus" durch einen entsprechenden Griff in die "Dividendenkasse" anderweitig zu beschaffen. Es ist offensichtlich, dass die beiden Faktoren "Lohn" und "Marktwert der Gesellschaft" sich gegenseitig beeinflussen bzw. bedingen. Eine Korrektur bei der Bewertung der Gesellschaft müsste so gesehen zwingend auch zu einer Anpassung beim Lohn führen, was hier indessen gerade aufgrund der diesbezüglichen Ausführungen und dem Verhalten der Pflichtigen nicht geschehen ist.

Nach alledem ist festzuhalten, dass es den Pflichtigen nicht gelungen ist, Umstände zu schildern, die eine Abweichung von den Grundsätzen der Wegleitung erheischen würden. Der Rekurs ist insofern abzuweisen.

c) aa) Die Pflichtigen berufen sich in diesem Zusammenhang ferner auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht und weisen auf ein mit gewissen als juristische Personen organisierten Anwaltskanzleien abgeschlossenes Ruling hin, nach welchem der Wert der entsprechenden Aktien bei den Teilhabern lediglich unter Einbezug des Substanzwerts errechnet würde.

bb) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 102 ff. DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Wenn aber die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 518). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 522). Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern. Dies kann erst der Fall sein, wenn das höchste Gericht, welches nach seiner eigenen Rechtsprechung an eine rechtswidrige Praxis der Kantone nicht gebunden ist (BGr, 9. Juli 1999 = ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; BGE 122 II 446 = ASA 66, 224 = StE 1997 B 23.1 Nr. 36 = StR 1997, 22), in dieser Frage einen abschliessenden Entscheid gefällt hat. Vorher kann der Steuerbehörde letztlich nicht ernsthaft vorgeworfen werden, sich gesetzeswidrig zu verhalten bzw. im vollen Bewusstsein um ihre Rechtswidrigkeit weiterhin an einer Praxis festhalten zu wollen.

cc) Eine pauschale, generell auf Anwaltskanzleien bezogene Ausnahmeregelung erscheint mit Blick auf das Legalitätsprinzip als problematisch. Als juristische Personen organisierte Anwaltskanzleien sind als Dienstleistungsunternehmen zu qualifizieren, bei welchen Rz 34 der Wegleitung den Einbezug des Ertragswerts verlangt. Die von der Vorinstanz angeführten Gründe für die Abweichung von der vorgesehenen Bewertungsmethode vermögen nicht zu überzeugen. Beschränkungen der Übertragbarkeit sind gemäss Rz 61 f. der Wegleitung durch einen Pauschalabzug von 30% zu berücksichtigen bzw. unbeachtlich, und die Lohn- bzw. Dividendenpolitik selber bildet erst recht keinen Grund für eine Nichtbeachtung des Ertragswerts. Auch ist nicht einsichtig, inwiefern die Standesregeln es Anwälten verbieten würden, in ihrer Firma einen Goodwill mit Marktwert zu schaffen.

Ob die durch das Ruling begründete, in der vorliegenden Form – soweit ersichtlich – rechtswidrige Praxis des kantonalen Steueramts einer höchstinstanzlichen

gerichtlichen Überprüfung standhielte und ob das Amt trotzdem daran festhielte, kann zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht gesagt werden. Die Berufung auf die spezielle Rechtsgleichheit erscheint deshalb als verfrüht. Doch auch wenn die kantonale Behörde den körperschaftlich organisierten Anwaltskanzleien trotz anderslautenden Gerichtsentscheiden in Zukunft weiterhin in der geschilderten Weise bevorzugt behandeln würde, wäre das Begehren der Pflichtigen abzulehnen, denn der Kreis der durch das Ruling betroffenen Anwalts-Unternehmen erscheint im Vergleich zu der grossen Zahl ähnlicher Dienstleistungsunternehmen als zu klein, als dass es sich rechtfertigen würde, die im Steuerharmonisierungsgesetz ausdrücklich festgeschriebene Regel der Bewertung des Vermögens nach dem Verkehrswert zugunsten des Gleichheitsgrundsatzes allgemein ausser Kraft zu setzen.

4. Streitig ist ferner die Frage, ob die Pflichtige ihre Dividendenguthaben gegenüber der C AG im Vermögen deklariert hat.

a) Nach den Akten wurden folgende Dividenden ausgeschüttet:

Geschäftsjahr	Ausschüttungsdatum	Dividende Fr.
1.10.2007 - 30.09.2008	4. Februar 2009	150'000.-
1.10.2008 - 30.09.2009	31. Dezember 2009	1'200'000.-
1.10.2009 - 30.09.2010	31. Dezember 2010	230'000.-

Im Wertschriftenverzeichnis 2009 ist kein Guthaben gegenüber der C AG enthalten, hingegen im Schuldenverzeichnis eine Schuld gegenüber der C AG von Fr. 719'000.-. Dasselbe trifft zu mit Bezug auf das Wertschriftenverzeichnis 2010 und das Schuldenverzeichnis 2010, wobei sich hier die Schuld auf Fr. 601'655.- beläuft. Daraus lässt sich in der Tat nicht erkennen, ob die Dividendenguthaben deklariert worden sind oder nicht.

b) Die Pflichtige macht geltend, dass die Nettodividenden im per 31. Dezember 2009 bzw. 2010 deklarierten Nettovermögen bereits enthalten seien, indem ihre Kontokorrentschuld gegenüber der Gesellschaft jeweils mit der entsprechenden Verbuchung der Dividendengutschrift reduziert worden sei. Sie legt hierzu eine chronologische Übersicht über die einzelnen Buchungen sowie Kontoauszüge des Kontos 2140

Bilanzvortrag vor, gemäss welchen sie jeweils 65% der Dividende auf dem Gegenkonto 2015 gutgeschrieben hat.

Hingegen hat sie trotz Auflage und Mahnung durch das Steuerrekursgericht keine Originalauszüge ihres Kontokorrents bei der C AG vorgelegt, aus welchen die einzelnen Buchungen hervorgegangen wären. Damit fehlt es aber an einem unmittelbaren Beweis dafür, dass die Dividendenguthaben in der Vermögensdeklaration enthalten sind. Über die Gründe, welche die Pflichtige bewogen haben, diese Kontokorrentauszüge nicht einzureichen, lässt sich nur spekulieren. Diese Unklarheit allein rechtfertigt es indessen nicht, eine Aufrechnung vorzunehmen, wenn sich auf mittelbare Weise Hinweise finden, dass die Dividendenguthaben dennoch im deklarierten Vermögen enthalten sind. Hierfür bietet sich ein Vergleich der Vermögensentwicklung mit dem deklarierten Einkommen an. Für den folgenden Vergleich wird auf das steuerbare Einkommen gemäss den Einspracheentscheiden sowie zur Vereinfachung auf das deklarierte Vermögen ohne Vermögenssteuerwert der C AG abgestellt. Daraus ergibt sich folgende Tabelle:

	Vermögensstand per Ende Jahr	Dividende	steuerbares Einkommen im selben Jahr
	Fr.	Fr.	Fr.
2008	- 105'033.-		
2009	1'007'000.-	1'350'000.-	1'664'600.-
2010	1'455'000.-	230'000.-	568'600.-

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die steuerbaren Einkommen auch den Verrechnungssteueranteil auf den Dividenden umfassen, welche in den deklarierten Vermögen nicht enthalten sind. Aus dem Vergleich ergibt sich, dass die Dividendenguthaben im deklarierten Vermögen enthalten sein müssen, andernfalls bei deren Hinzurechnung eine Vermögensvermehrung resultieren würde, welche sich mit dem erzielten Einkommen nicht erklären liesse. Auf eine Korrektur ist daher zu verzichten.

5. Schliesslich stellt sich die Frage, ob der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im steuerbaren Vermögen jeweils zu deklarieren ist.

a) Die Deklaration des Rückerstattungsanspruchs im Vermögen setzt voraus, dass dieser als bestehende Forderung zu betrachten ist. Zur Beurteilung dieser Frage

liegt es nahe, auf die Grundsätze der Einkommensrealisation abzustellen. Grundsätzlich sind nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu qualifizieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 26 f. StG, auch zum Folgenden). Bei aufschiebend (supensiv) bedingten Rechtsgeschäften bleibt der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, so dass der Einkommenszufluss erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann. Er erhält mit Abschluss des aufschiebend bedingten Vertrags erst eine Anwartschaft auf die zugedachten Rechte. Hingegen erfolgt der Einkommenszufluss bei auflösend (resolutiv) bedingten Rechtsgeschäften schon beim Erwerb; ein Einkommenszufluss ist nur zu verneinen, wenn das auflösende Ereignis unmittelbar bevorsteht. Diese Grundsätze müssen analog auch zur Anwendung gelangen bei der Frage, ob der entsprechende Anspruch als Vermögensrecht zu deklarieren ist oder nicht.

b) Die Verrechnungssteuerforderung des Gemeinwesens entsteht bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965, VStG). Bei der Dividende als Ertrag von Aktien tritt die Fälligkeit mit dem Beschluss der Generalversammlung über die Gewinnverteilung (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR) ein, wenn kein Fälligkeitsdatum bestimmt wird, andernfalls an demjenigen Tag, auf den die Dividende zahlbar gestellt wird (Michael Beusch in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 12 N 33 VStG). Der Empfänger der Dividende hat Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Leistungsschuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er zur Zeit der Fälligkeit der Erträge das Nutzungsrecht an den entsprechenden Vermögenswerten besitzt (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG). Sein Anspruch auf die Rückerstattung der Steuer entsteht mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Maja Bauer-Balmelli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 21 N 6 VStG). Allerdings kann der Anspruch in der Regel erst nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Fälligkeit eintritt, geltend gemacht werden (Art. 29 Abs. 2 VStG) und ist an zwei Bedingungen geknüpft (Art. 21 Abs. 2, Art. 23 VStG). Bedingung ist einerseits, dass die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führt (Art. 21 Abs. 2 VStG), und andererseits die Angabe der Einkünfte und Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, gegenüber den Steuerbehörden (Art. 23 VStG).

Demzufolge kann der Steuerpflichtige den Rückerstattungsanspruch nicht bereits ab dem Zeitpunkt der Ablieferung der Verrechnungssteuer durch den Schuldner geltend machen, sondern erst mit Erfüllung der Bedingungen für dessen Geltendmachung, insbesondere der ordnungsgemässen Deklaration. Mithin herrscht zunächst ein Schwebezustand, weshalb die Voraussetzungen für die Geltendmachung als Suspensivbedingungen zu qualifizieren sind. Dies führt zum Schluss, dass der Rückerstattungsanspruch zunächst nur eine Anwartschaft darstellt und in der Steuererklärung des Fälligkeitsjahres nicht im Vermögen per Ende Jahr zu deklarieren ist (a.M. VGr AG, 6. Mai 2002 = StE 2003 A 24.41.1 Nr. 1). Dies entspricht im Übrigen auch der Praxis der Steuerbehörden, ist doch gemäss dem seit jeher verwendeten amtlichen Formular Wertschriftenverzeichnis der ermittelte Verrechnungssteueranspruch nicht in das Vermögen zu übertragen, was gestalterisch ohne weiteres möglich gewesen wäre. Daran ändert nichts, dass der dem Rückerstattungsanspruch zugrunde liegende Anteil der Dividende als Vermögensertrag zu deklarieren ist, erfolgt dies doch kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift. Insgesamt ist deshalb zu schliessen, dass der Rückerstattungsanspruch zunächst eine blosser Anwartschaft darstellt und noch nicht bereits mit der Steuererklärung des Fälligkeitsjahres im Vermögen zu deklarieren ist.

Das kantonale Steueramt hat mit den Einschätzungsentscheiden 2009 und 2010 vom 26. August 2013 jeweils den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer festgesetzt. Damit ist der Anspruch auf Rückerstattung erst ab diesem Zeitpunkt im Vermögen zu deklarieren.

6. Gestützt auf diese Erwägungen sind Rekurs und Antrag auf Höhereinschätzung abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung sind nicht erfüllt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]