



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 VS.2009.1-5

Entscheid

1. September 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident W. Balsiger, Mitglied R. Oesch, Ersatzmitglied A. Tobler und Sekretärin J. Nartey

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Beschwerdeführer,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Wertschriften,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Rückleistung der Verrechnungssteuer 2000 - 2004

hat sich ergeben:

A. Am 29. Januar 2009 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) dem kantonalen Steueramt Zürich mit, aufgrund einer Kontrolle habe sie festgestellt, dass dem in C wohnhaften A (nachfolgend der Pflichtige) Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 39'624.55 (Fälligkeitsjahr 2000), Fr. 10'783.35 (2001), Fr. 19'464.55 (2002), Fr. 19'984.65 (2003) und Fr. 18'294.30 (2004) zu Unrecht zurückerstattet worden seien. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, der Pflichtige habe in diesen Jahren die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit Bezug auf sämtliche von der D ausgeschütteten Dividenden beantragt. Abklärungen hätten jedoch ergeben, dass an der letzteren Gesellschaft der Pflichtige und seine in Spanien lebende Schwester je zu 50% beteiligt seien, wobei beide Geschwister in der Vergangenheit verzinsliche Darlehen von der Gesellschaft bezogen hätten. Mit schriftlicher Vereinbarung vom 3. Dezember 1999 habe die Schwester zwar ihren 50%-Anteil dem Pflichtigen zur Nutzniessung überlassen; gleichzeitig habe sich der Letztere aber dazu verpflichtet, neben den eigenen Darlehenszinsen auch diejenigen seiner Schwester zu übernehmen und der Letzteren zudem monatlich Fr. 2'000.- für Lebenshaltungskosten zu bezahlen. Bei dieser Lage der Dinge sei dem Pflichtigen die Rückerstattung der dividendenbezogenen Verrechnungssteuer, soweit die 50%-Beteiligung seiner Schwester betroffen sei, aufgrund seines fehlenden Rechts zur Nutzung gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. b (recte: lit. a) des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) zu verweigern. In der Folge ordnete die ESTV für die nach ihrer Auffassung zu Unrecht zurückerstatteten Beträge gemäss Art. 57 Abs. 3 VStG eine vorsorgliche Kürzung desjenigen Betrags an, welchen der Kanton Zürich für von ihm zurückerstattete Verrechnungssteuern mit einer der nächsten Rechnungen vom Bund beanspruchen werde. Gleichzeitig wies sie darauf hin, dass das kantonale Verrechnungssteueramt gemäss Art. 58 Abs. 1 VStG innert sechs Monaten seit Eröffnung der Kürzungsverfügung von demjenigen, der in den Genuss der beanstandeten Rückerstattung gelangt sei, deren Rückerstattung verlangen könne.

Mit Verfügungen für die Fälligkeitsjahre 2000 bis 2004 vom 1. April 2009 forderte das kantonale Steueramt Zürich den Pflichtigen in der Folge auf, die oben genannten Jahresbeträge innert 30 Tagen zurückzuerstatten.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 1. Mai 2009 Beschwerden erheben und beantragen, es sei festzustellen, dass den Verrechnungssteuer-Rückforderungen des Pflichtigen betreffend die Fälligkeitsjahre 2000 bis 2004 keine Steuerumgehung zugrunde liege; dementsprechend seien die angefochtenen Rückleistungsverfügungen aufzuheben und die Verrechnungssteuer-Ansprüche des Pflichtigen gemäss den in Rechtskraft erwachsenen Steuereinschätzungen zu bestätigen.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. Juli 2009 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerden. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Beschwerdeantwort.

Auf die Vorbringen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Im Veranlagungsverfahren reichen die Steuerpflichtigen zusammen mit dem Wertschriften- und Guthabenverzeichnis den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ein. Diesen überprüft das kantonale Verrechnungssteueramt (Art. 52 VStG) und ordnet, je nach dem Ergebnis seiner Prüfung, die volle oder teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer oder aber deren Verweigerung an.

Die Kantone stellen dem Bund für die von ihnen zurückerstatteten Verrechnungssteuern Rechnung (Art. 57 Abs. 1 VStG). Die ESTV überprüft die Abrechnungen der Kantone, wobei sie in sämtliche Unterlagen (Wertschriften- und Guthabenverzeichnisse der einzelnen Steuerpflichtigen, Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, Entscheide über die Rückerstattung, etc.) Einblick nehmen und gegebenenfalls auch weitere Untersuchungsmassnahmen anordnen oder selber durchführen kann (Art. 57 Abs. 2 VStG). Stellt die ESTV fest, dass vom Verrechnungssteueramt des überprüften Kantons in bestimmten Fällen zu Unrecht die Rückerstattung gewährt wurde, so ordnet sie vorsorglich eine entsprechende Kürzung des Betrags an, welchen der Kanton für die von ihm gewährten Verrechnungssteuerrückerstattungen mit einer der nächsten Abrechnungen vom Bund beansprucht (Art. 57 Abs. 3 VStG).

Im vorliegenden Fall gelangte die ESTV anlässlich einer Kontrolle der Abrechnungen des Kantons Zürich zur Auffassung, das hiesige Verrechnungssteueramt habe dem Pflichtigen die von ihm beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer für Fälligkeiten der Jahre 2000 bis 2004 im Gesamtumfang von Fr. 108'151.40 zu Unrecht gewährt. Dementsprechend hat die Kontrollbehörde am 29. Januar 2009 eine entsprechende vorsorgliche Kürzung der nächsten Abrechnung verfügt, welche der Kanton Zürich für von ihm zurückerstattete Verrechnungssteuern dem Bund in Rechnung stellt.

b) Ist vorsorglich eine Kürzung gemäss Art. 57 Abs 3 VStG angeordnet worden, so kann das kantonale Verrechnungssteueramt von demjenigen, der zu Unrecht in den Genuss der beanstandeten Rückerstattung gelangt ist, deren Rückleistung verlangen (Art. 58 Abs. 1 VStG). Letzteres geschieht, indem der Kanton innert sechs Monaten seit der Eröffnung der vorsorglichen Kürzung einen Entscheid über die Rückleistungspflicht des betroffenen Steuerpflichtigen trifft und ihn diesem eröffnet. Gegen den Entscheid über die Rückleistungspflicht steht dem Steuerpflichtigen die direkte Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission offen (Art. 58 Abs. 2 VStG).

Hier hat das kantonale Steueramt dem Pflichtigen die Verfügung über die Rückleistungspflicht fristgerecht innert der Sechsmonatsfrist von Art. 58 Abs. 1 VStG eröffnet. Der Pflichtige hat sich seinerseits fristgerecht mit Beschwerde gegen diese Rückleistungsverfügung an die Steuerrekurskommissionen gewandt.

2. a) In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt der Pflichtige zunächst, dass die Vorgehensweise der Steuerbehörden, insbesondere diejenige ESTV, in keiner Weise zu befriedigen vermöge. Dabei macht er geltend, im Unterschied zum originären Verfahren betreffend Festsetzung des Verrechnungssteueranspruchs durch die kantonale Instanz fehle im Rückleistungsverfahren eine Einsprachemöglichkeit und sei es dem Steuerpflichtigen verwehrt, Einwendungen zu erheben, bevor der behördliche Entscheid gefällt werde. Dies sei unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten stossend, nicht nachvollziehbar und führe im Ergebnis zu einer krassen Gehörsverweigerung. Den Steuerpflichtigen ereile der Rückleistungsentscheid wie ein Blitz aus heiterem Himmel erst Monate oder Jahre nach dem rechtskräftigen kantonalen Entscheid. Dass sodann eine Einsprachemöglichkeit fehle bzw. der Steuerpflichtige seine Einwendungen erst im Beschwerdeverfahren ins Recht legen könne, bedeute sodann eine unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten inakzeptable Verkürzung des Instanzenzugs. Hinzu kom-

me, dass nach Art. 58 Abs. 3 VStG der Beschwerdeentscheid "allem Anschein nach" nicht an eine höhere Instanz weitergezogen werden könne.

b) Wie oben dargelegt, kontrolliert die ESTV Rückerstattungsansprüche, welche bereits in kantonalen Verfahren beurteilt worden sind, wobei sie auf die vorhandenen kantonalen Unterlagen abstellt und gegebenenfalls weitere Untersuchungsmaßnahmen veranlasst. Wenn im vorliegenden Fall die Kontrollbehörde bereits gestützt auf die Steuerunterlagen der hiesigen Veranlagungsverfahren zum Schluss gekommen ist, dass dem Pflichtigen die Rückerstattung nicht im nachgesuchten Umfang hätte gewährt werden dürfen, so bestand naturgemäss kein Grund für weitere Untersuchungen; unter dem Gesichtspunkt der Untersuchungspflicht sind deren vorsorglichen Kürzungsverfügungen gegenüber der Zürcher Steuerbehörde folglich nicht zu beanstanden.

Gegenüber dem Steuerpflichtigen hat eine vorsorgliche Kürzungsverfügung der ESTV keine direkte Wirkung. Diese löst jedoch in der Regel ein zusätzliches Verfahren der kantonalen Steuerbehörde gegenüber dem Empfänger der Rückerstattung aus (Rückleistungsverfahren). In Bagatellfällen kann der Kanton im Sinn einer Kosten-Nutzenanalyse auf die Durchführung eines solchen auch verzichten und damit die Kürzung der Abrechnung selber tragen; zudem könnte er die Kürzungsverfügung mit Klage beim Bundesgericht (Art. 58 Abs 4 VStG, in der Fassung vom 17. Juni 2005; Art. 120 Abs. 1 lit b des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2003 [BGG], i.V.m. Art. 152 Abs 1 BGG) anfechten, wenn er diese für nicht rechtmässig hält (vgl. zum Ganzen Bruno Knüsel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, 2004, Art. 58 N 1 ff. VStG, auch zum Folgenden).

Wird vom Empfänger die Rückleistung verlangt, kann der entsprechende Rückleistungsentscheid der kantonalen Steuerbehörde gemäss Art. 58 Abs. 2 VStG direkt mit Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission angefochten werden. Dass der Gesetzgeber dabei kein Einspracheverfahren vorgesehen hat, ist sachlogisch, könnte doch ansonsten die kantonale Steuerbehörde in eigener Sache entscheiden und indirekt die an ihn gerichtete vorsorgliche Kürzungsverfügung der Kontrollbehörde per Einspracheentscheid kurzerhand wieder aufheben.

Der Entscheid der kantonalen Rekurskommission kann alsdann entgegen den Befürchtungen des Pflichtigen mit Beschwerde (sc. in öffentlichrechtlichen Angelegen-

heiten) beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 58 Abs. 2 i.V.m. Art. 56 VStG, in der Fassung vom 17. Juni 2005). Wenn Art. 58 Abs. 3 VStG festhält, mit dem Beschwerdeentscheid werde die Kürzung definitiv, falls dieser den Rückleistungsanspruch schütze, so ist mit "Beschwerdeentscheid" derjenige der Rekurskommission oder des Bundesgerichts gemeint und ist von "definitiv" wohl deshalb die Rede, weil der Kürzungsentscheid zunächst nur vorsorglichen Charakter hat; der Pflichtige interpretiert diese Bestimmung folglich falsch, wenn er annimmt, mit dem Beschwerdeentscheid der kantonalen Rekurskommission werde die Streitsache "definitiv" im Sinn von "endgültig" entschieden.

c) Nach dem Gesagten erweisen sich die formellen Rügen als unbegründet. Anzumerken bleibt, dass die bundesrechtlichen Verfahrensvorgaben im VStG für die Steuerrekurskommissionen aber ohnehin verbindlich sind (Art. 191 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999).

3. a) In materieller Hinsicht hält der Pflichtige dafür, die ihm seinerzeit auf den Fälligkeiten der Jahre 2000 bis 2004 gewährten Rückerstattungen der Verrechnungssteuer seien entgegen der Auffassung der ESTV und der heutigen Ansicht des kantonalen Steueramts zu Recht erfolgt. Dies vor dem Hintergrund des folgenden Sachverhalts:

Er und seine Schwester seien aus Erbanfällen in den Jahren 1968 und 1976 in den Besitz von je 50% des Aktienkapitals (500 Aktien à nom. Fr. 100.- = Fr. 50'000.-) der von seinem Vater gegründeten D in E, gelangt. Die letztere Gesellschaft habe damals im Wesentlichen zwei Nachbargrundstücke in F gehalten, welche mit der "G" überbaut seien. Gegen Ende der 80er-Jahre habe seine Schwester in Spanien einen Restaurantbetrieb übernommen und dort auch Wohnsitz genommen. Fortan habe er sich gegen ein bescheidenes Entgelt um die laufenden Geschäfte der Gesellschaft gekümmert. Seine Schwester habe sich zunehmend passiv verhalten und sei wichtigen Entscheidungen ausgewichen. Die Liegenschaft sei in der Folge teilweise in einen baufälligen Zustand geraten; so habe ein Gutachten von 1997 bei einem Verkehrswert von Fr. 2.857 Mio. einen Renovationsbedarf von Fr. 1.115 Mio. aufgezeigt.

Im Verlauf der Jahre hätten er und seine Schwester in der Form von Aktionärsdarlehen wiederholt Bezüge getätigt. Die Darlehen seien ordnungsgemäss verzinst

worden, wobei die Zinsen und weitere Bezüge jeweils den Darlehen zugeschlagen worden seien. Ebenso seien Dividenden ausgeschüttet worden; diese seien teilweise zur Amortisation der Aktionärsdarlehen verwendet worden. Im Rahmen der Einschätzungen der D für die Steuerjahre 1994 und 1995 habe der Steuerkommissär die Höhe der Aktionärsdarlehen im Hinblick auf die Problematik simulierter Darlehen beanstandet und einen Amortisationsplan verlangt. Dabei habe er zunächst gefordert, dass jährlich Dividenden von mindestens Fr. 60'000.- auszuschütten und für die Darlehensamortisation zu verwenden seien; gleichzeitig seien die Aktionäre aufgefordert worden, bis zur vollständigen Amortisation keine weiteren Bezüge zu Lasten ihrer Darlehen zu tätigen. Die jährliche Darlehensverzinsung habe nach Auffassung des Steuerkommissärs durch direkte Begleichung oder Erhöhung der Dividendenausschüttung erfolgen müssen. Nach Einwendungen der Gesellschaft sei schliesslich vereinbart worden, dass die Gesamtsumme der Darlehen ab dem Geschäftsjahr 1995/96 einzufrieren sei. In den Geschäftsjahren 1995/96, 1996/97, 1997/98 und 1998/99 seien in der Folge Dividenden in der Höhe zwischen rund Fr. 60'000.- und 90'000.- ausgeschüttet worden, welche – nach Abzug der Verrechnungssteuer von 35% – jeweils für die Tilgung der Zinsen auf den Darlehen der Geschwister verwendet worden seien. Die Ausschüttung all dieser Dividenden sei stets per Abschluss des Geschäftsjahrs, d.h. am 31. März, als fällig betrachtet worden, um dergestalt die Erfüllung der steueramtlichen Auflage mit der Bilanz nach Gewinnverwendung einfach dokumentieren zu können.

Ende 1999 sei die G unter Denkmalschutz gestellt worden. In dieser Zeit habe er sodann seinen Arbeitsplatz verloren. Gleichzeitig habe seine Schwester beanstandet, dass sie infolge faktischer Unterbindung durch die Steuerbehörde schon seit Jahren keine Barzahlungen aus der Gesellschaft mehr erhalten habe und die Notwendigkeit von monatlichen Zahlungen im Betrag von Fr. 2'000.- zur Bestreitung ihres Lebensaufwands geltend gemacht. Aus all diesen Gründen habe er am 3. Dezember 1999 mit seiner Schwester schriftlich vereinbart, dass diese ihm ihre 50%-Beteiligung zur Nutzniessung überlasse, ihm fortan das Recht an der Dividende aus diesen Aktien zustehe und er auch die Stimmrechte ausüben könne (mit der Einschränkung, seine Schwester nicht aus dem Verwaltungsrat abwählen zu können); im Gegenzug habe er sich verpflichtet, seiner Schwester die Schuldzinsen auf ihrem Aktionärsdarlehen und zusätzlich monatlich Fr. 2'000.- zu bezahlen.

Mit der Gesamtheit der Aktionärsstimmen in der Hand habe er in der Folge den Verkauf der G vorangetrieben. Nachdem insbesondere deren Unterschutzstellung

den Verkaufsprozess in die Länge gezogen habe, sei die Villa schliesslich am ... 2005 zu einem Preis von Fr. 4'510'000.- verkauft worden. Weil die verkaufte Liegenschaft das Hauptaktivum der D gewesen sei, habe er sich alsdann entschieden, die Liquidation der Gesellschaft einzuleiten. Unter Anwesenheit beider Geschwister und eines Beraters sei in der Generalversammlung vom 30. Juni 2005 die Jahresrechnung 2004/05 mit einem Gewinn von Fr. 4'139'492.75 genehmigt und eine Bruttodividende von Fr. 2'485'054.71 beschlossen worden; die Letztere sei mit den ausstehenden Aktionärsdarlehen und einem weiteren Darlehen der Erbengemeinschaft verrechnet und im Restbetrag zur Gleichstellung der Geschwister verwendet worden. Dabei sei die Ausschüttung in Weiterführung der bisherigen Praxis per ... 2005 verbucht worden. Eine weitere Dividende mit Fälligkeit vom ... 2005 sei zur Auszahlung je zur Hälfte an die Aktionäre bestimmt gewesen; gleichzeitig sei die Nutzniessungsvereinbarung vom ... 1999 rückwirkend auf den ... 2005 aufgehoben worden. In der Folge sei die Gesellschaft liquidiert und schliesslich am ... im Handelsregister gelöscht worden.

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 Vermögenswertes 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, 2004, 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 wurde mit dessen erster Revision dieses Rückerstattungskriterium eingeführt. Dies, weil die ursprüngliche Regelung, welche auf den Wehrsteuerbeschluss 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 Missbrauchsproblematik 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 Vermögenswertes, dem auf Grund von Eigentum (Art. 641 ff. ZGB), Nutzniessung (Art. 745 ff. ZGB) oder auf Grund eines obligationenrechtlichen Anspruches, 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 Steuerumgebungskriterien, dergestalt arrangiert worden sind, dass nunmehr formell ein vorgeschobener steuerehrlicher Inländer als Rückerstattungs berechtigter erscheint, die Rückerstattung wirtschaftlich aber einem Ausländer oder einem inländischen Defrau-

danten 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 ausländischer 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 unbelastet 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) Im vorliegenden Fall hat die ESTV dem Pflichtigen das Nutzungsrecht im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG mit Bezug auf die im Eigentum seiner Schwester stehende 50%-Beteiligung an der D zu Recht abgesprochen:

aa) Zwar verblieb der Schwester mit Bezug auf diese Beteiligung lediglich das "nackte Eigentum" (nuda proprietas), nachdem sie in der Vereinbarung vom 3. Dezember 1999 ihrem Bruder ihre Aktien zur Nutzniessung überlassen hatte. Zivilrechtlich ist deren 50%-Beteiligung als steuerbaren Ertrag abwerfender Vermögenswert mithin dem Pflichtigen zuzuordnen. Im Rahmen der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann indes nicht die Rede davon sein, dass ihm der Nutzen effektiv und unbelastet zugekommen ist. Mit der gleichen Vereinbarung verpflichtete er sich im Rahmen einer Gegenleistung nämlich dazu, seiner Schwester die Schuldzinsen auf deren Darlehen und zudem monatlich Fr. 2'000.- zu bezahlen. Dass diese Gegenleistung nichts anderes als die indirekte Weiterleitung der Gewinnausschüttung an die Schwester beinhaltet, zeigt sich in Folgendem:

Im Vorspann zur Vereinbarung wird explizit auf die Notwendigkeit hingewiesen, die jährlichen Zinsen auf den Darlehen der Geschwister mit entsprechenden Dividenden zu verrechnen; dies hängt offensichtlich damit zusammen, dass das kantonale Steueramt eine weitere Erhöhung der Aktionärsdarlehen ab dem Geschäftsjahr 1995/96 im Hinblick auf das Vorliegen einer Darlehensimulation bzw. von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht mehr toleriert hat. Wie der Pflichtige selbst festhält, wurden in den folgenden Geschäftsjahren bis 1998/99 deshalb Dividenden ausgeschüttet, welche zur Tilgung der Zinsen auf den beiden Aktionärsdarlehen verwendet worden sind. Die Nutzniessungsvereinbarung ändert daran nichts: Weiterhin dienten von der Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden der Tilgung der Schuldzinsen des Pflichtigen einerseits und derjenigen seiner Schwester andererseits. Der Letzteren sind die entsprechenden Erträge aus der Gesellschaft mithin in genau der gleichen Form wie zuvor weiterhin zugekommen; dies nunmehr aber indirekt, indem der Pflichtige die Dividenden bezogen hat, um mit diesen die Schuldzinsen seiner Schwester zu begleichen. Dem Pflichtigen selbst ist mithin insoweit kein entsprechender Ertrag verblieben. Gleich verhält es sich mit den von der Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, soweit diese über die für die Zinszahlungen benötigten Beträge hinausgingen, entsprach doch der diesbezügliche Anteil auf der 50%-Beteiligung der Schwester genau demjenigen Betrag, welcher der Pflichtige gestützt auf die Nutzniessungsvereinbarung seiner Schwester für deren Lebenshaltungskosten zu bezahlen hatte; auch diesbezüglich verblieb ihm

also kein Kapitalertrag. Der Pflichtige hat im Übrigen aus seiner 50%-Beteiligung stets die gleich hohen Erträge erhalten: Ebenfalls wurden seine Darlehenszinsen getilgt, wobei ihm auch ein Zinsausgleich gutgeschrieben wurde, weil sein Darlehen kleiner ist als dasjenige seiner Schwester; zudem wurde seinem Darlehen ein den der Schwester ausbezahlten Lebenshaltungskosten entsprechender Betrag gutgeschrieben.

Verdeutlicht wird dies durch die vom Pflichtigen beschwerdeweise selbst dargelegten Berechnungen (nachfolgend das Beispiel für das Geschäftsjahr 2000/01):

	Fr.
Bruttodividende	141'619.00
<u>Verrechnungssteuer (35%)</u>	<u>49'567.00</u>
Nettodividende (nach Verrechnungssteuer)	92'052.00
davon	
Leistungen zu Gunsten des Pflichtigen ¹⁾	46'026.00
Leistungen zu Gunsten der Schwester ²⁾	46'026.00
1) Zahlungen an Schwester (für Lebenshaltungskosten)	24'000.00
Darlehenszinsen Schwester	28'121.65
Nutzniessungsentgelt (brutto)	52'121.65
abzüglich Zinsausgleich	
<i>Darlehenszinsanteil Pflichtiger</i>	<i>15'930.35</i>
<u><i>Darlehenszinsanteil Schwester</i></u>	<u><i>28'121.65</i></u>
<i>Differenz</i>	<i>12'191.30</i>
hälftige Differenz = Zins/Dividendenausgleich	- 6'095.65
Nutzniessungsentgelt (netto) bzw. geldwerte Leistung an die Schwester	46'026.00
2) Reduktion Darlehensschuld des Pflichtigen	24'000.00
Darlehenszinsen Pflichtiger	15'930.35
Gutschrift Zins/Dividendenausgleich	6'095.65
geldwerte Leistung an den Pflichtigen	46'026.00.

bb) Der Pflichtige hält dafür, die sich gestützt auf die vorgenannten Zahlen ergebende wirtschaftliche Betrachtungsweise, welcher die ESTV folge, zeige auf, dass der sinngemässe Vorwurf, seine Schwester sei als im Ausland wohnhafte nicht rückerstattungsberechtigte Person indirekt in den Genuss der Rückstattung gelangt, nicht haltbar sei. Der Pflichtige habe als hinlänglich Nutzungsberechtigter die auf den rech-

nerischen Anteil seiner Schwester entfallende Verrechnungssteuer für sich einbehalten, denn schliesslich habe er ja auch den Vermögenswert des gesamten Aktienpakets und die ganze Bruttodividende versteuern müssen und mit der Ausübung der Nutzungsrechte seiner Schwester seien im Übrigen auch allerhand Umtriebe für die Belange der Gesellschaft verbunden gewesen. Aus diesem Grund sei die Vereinbarung denn auch geschlossen worden. Diese sei deshalb keinesfalls missbräuchlich; sie sei vielmehr eine adäquate und notwendige Regelung gewesen, damit der Pflichtige mit allen Aktionärsstimmen in der Hand den Verkauf des Hauptaktivums der Gesellschaft und deren Liquidation habe durchführen können.

cc) Mit dieser Argumentation übersieht der Pflichtige, dass – wie bereits erwähnt – der Nutzungsvorbehalt in Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG bezweckt, dass die Rückerstattung dem effektiven Leistungsempfänger zugute kommt. Leistungsempfänger ist nach dem Gesagten aber nicht derjenige, welcher einen Vermögensertrag deklariert und versteuert, sondern derjenige, welchem der fragliche Vermögensertrag wirtschaftlich zukommt. Dies ist im vorliegenden Fall mit Bezug auf die 50%-Beteiligung der Schwester des Pflichtigen klarerweise nicht der Pflichtige, sondern dessen Schwester. Weil die Letztere im Ausland lebt, steht ihr mit Bezug auf die Verrechnungssteuer, welche auf ihrem Gewinnanteil anfiel, kein Rückerstattungsanspruch zu. Ob sie – wie der Pflichtige geltend macht – letztlich gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien immerhin eine teilweise Entlastung der 35%igen Verrechnungssteuer auf 15% beanspruchen kann, ist hier nicht von Belang; entscheidend ist allein, dass die mit ihrer 50%-Beteiligung in Zusammenhang stehenden Gewinnausschüttungen wirtschaftlich nicht dem Pflichtigen zugekommen sind, weshalb dieser insoweit die 35%ige Verrechnungssteuer, welche die Gesellschaft (ausgehend von der Bruttogewinnausschüttung) dem Bund abzuliefern hatte, nicht zurückfordern kann.

c) Ist die Rückerstattung schon gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG (fehlende Nutzungsberechtigung) zu verweigern, kann offen bleiben, ob eine Verweigerung auch gestützt auf den Steuerumgehungsvorbehalt von Abs. 2 dieser Bestimmung gerechtfertigt wäre. Soweit der Pflichtige mit Vehemenz dafür hält, dass ihm kein missbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden könne, ist darauf deshalb nicht weiter einzugehen. Immerhin lässt sich anmerken, dass die dargelegten Gründe für die gewählte Konstruktion mit der Nutzniessungsvereinbarung wenig überzeugen: Zum einen waren die geschäftlichen Fragen, welche sich der Gesellschaft und deren beiden Hauptaktionären

stellten, nicht besonders komplex (z.B. "Villa renovieren oder verkaufen?"); solche Grundsatzfragen konnte der Pflichtigen mit der in Spanien lebenden Schwester wohl auch telefonisch besprechen. Wenn sodann die Schwester allenfalls tatsächlich passiv war und/oder insbesondere nicht wusste, wie sich in wichtigen Fragen zu entscheiden, so hat sie sich per 1999 doch immerhin dazu durchringen können, ihrem Bruder die Federführung in den Gesellschaftsbelangen zu überlassen. Dazu hätte sie ihm freilich aber nicht die Nutzniessung an ihren Aktien (zum Preis einer Gegenleistung im Wert ihrer Dividendenberechtigung) übertragen müssen, sondern hätte es genügt, ihn entsprechend zu bevollmächtigen; auch hätte sie ihm beispielsweise das Stimmrecht ihrer Aktien oder eine Aktie zur Erlangung der Aktienmehrheit übertragen können. Seinen Aufwand für die Gesellschaft konnte der Pflichtige dieser sodann in Rechnung stellen, weshalb das gewählte Vorgehen auch unter diesem Aspekt nicht einleuchtet. Für den Abschluss der Nutzniessungsvereinbarung dürften damit wohl ausschliesslich steuerliche Überlegungen bzw. die Tatsache eine Rolle gespielt haben, dass die Auslandaktionärin die ihren Gewinnanteil belastende Verrechnungssteuer nicht bzw. nur teilweise (vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. a des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien vom 26. April 1966) zurückfordern kann. Dass den Geschwistern steuermotiviertes Vorgehen nicht fremd ist, zeigt sich im Übrigen auch darin, dass sie ihre Bezüge aus der Familien-AG lange Zeit (d.h. solange von der Steuerbehörde toleriert) in Form von Darlehen getätigt haben.

d) In quantitativer Hinsicht sind die vom kantonalen Steueramt verfügbaren Rückerstattungen im Gesamtbetrag von Fr. 108'151.40 grundsätzlich unbestritten. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang lediglich, dass die ESTV im Rahmen ihrer Kürzungsverfügungen – in Abweichung zu den seinerzeitigen kantonalen Verfahren – eine Dividende von Fr. 80'000.- vom Fälligkeitsjahr 2000 ins Fälligkeitsjahr 2001 verschoben hat. Über beide Jahre hinweg betrachtet, ändert sich mit Bezug auf den Rückerstattungsanspruch des kantonalen Steueramts dadurch jedoch nichts, weshalb sich vertiefte Abklärungen in diesem Zusammenhang erübrigen. Immerhin ist festzuhalten, dass die Korrektur der ESTV gestützt auf die aktenkundige Bilanz der D per 31. März 2001 als korrekt erscheint (Bruttodividende 2000 = Fr. 66'426.- statt Fr. 146'427.- [minus Fr. 80'000.-], Bruttodividende 2001 = Fr. 221'619.- statt Fr. 141'619.- [plus Fr. 80'000.-]).

e) Dass der Pflichtige die seiner Schwester zuzuordnenden Gewinnausschüttungen in den fraglichen Steuerjahren versteuert hat, ändert an alledem nichts. Dabei

ist im vorliegenden Verfahren auch nicht darüber zu befinden, ob aufgrund des nun vorliegenden Verrechnungssteuerergebnisses eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen möglich ist. Anzumerken ist aber, dass der Pflichtige auch die Zinsen auf dem Aktionärsdarlehen der Schwester in Abzug gebracht hat; letztlich hat er mithin allein den für die Lebenshaltungskosten der Schwester verwendeten Dividendenanteil (zu Unrecht) versteuert.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde.

Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen und ist diesem keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 58 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 54 VStG sowie § 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m. § 24 der Verordnung über die Organisation und das Verfahren der Steuerrekurskommissionen vom 29. April 1998 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]