

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 VS.2021.1

Entscheid

19. August 2021

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Ricardo Marino

In Sachen

A,

vertreten durch B Aktiengesellschaft,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Verrechnungssteuer (Fälligkeiten 2014 und 2015)

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend die Pflichtige) ist Alleininhaberin und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der "D AG" mit Sitz in E. Das kantonale Steueramt nahm bei der D AG bezüglich der Steuerperioden 2008 bis 2013 jeweils eine steueramtliche Revision vor, welche zur Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen, geleistet an den Lebenspartner der Pflichtigen sowie in geringerem Ausmass an sie selber, führten. Gestützt darauf rechnete das kantonale Steueramt die Leistungen jeweils den direkten Leistungsempfängern in deren Veranlagungen bzw. Einschätzungen auf. Die Pflichtige stimmte den sie betreffenden Einschätzungsvorschlägen jeweils zu, bezüglich der Steuerperiode 2013 am 4. März 2016.

2. Am 11./12. September 2017 fand bei der D AG erneut eine steueramtliche Buchprüfung statt, und zwar bezüglich der Steuerperioden 2014 und 2015. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 6. August 2018 sah die Bücherrevisorin des kantonalen Steueramts bei der D AG die Aufrechnung folgender verdeckter Gewinnausschüttungen vor:

	2014	2015	total
	Fr.	Fr.	Fr.
Leistungen an die Pflichtige	55'423.-	22'900.-	78'323.-
an ihren Lebenspartner	30'086.-	30'248.-	60'334.-
total	85'509.-	53'148.-	138'657.-.

Die D AG, vertreten durch die Pflichtige, stimmte den Vorschlägen am 17. September 2018 zu.

3. Die Pflichtige erstellte ihre eigene Steuererklärung 2014 am 8. März 2016 und die Steuererklärung 2015 am 18. November 2016. Darin deklarierte sie keinen Vermögensertrag aus der Beteiligung an der D AG. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 30. November 2018 rechnete der Steuerkommissär die obgenannten, jeweils auf sie entfallenden Leistungen der D AG beim steuerbaren Einkommen hinzu. Die Pflichtige stimmte diesen am 7. Januar 2019 zu.

Am 4. Dezember 2019 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, der D AG mit, dass sie gemäss Mitteilung der kantonalen Verwaltung 2014 und 2015 geldwerte Leistungen erbracht habe und deshalb darauf Verrechnungssteuern abgeliefert werden müssen, und gab ihr Gelegenheit zur Stellungnahme. Die D AG liess sich nicht vernehmen, worauf die ESTV am 8. Juni 2020 bezüglich der Steuerperioden 2014 und 2015 gestützt auf ein Total von geldwerten Leistungen von Fr. 138'658.- insgesamt Verrechnungssteuern Fr. 48'530.- in Rechnung stellte. Darin wies die ESTV die D AG auf die Pflicht zur Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Pflichtige als Aktionärin und die für diese neu angesetzte Nachfrist zur Stellung des Rückerstattungsantrags hin. Die D AG überwies die Verrechnungssteuern am 10. Juni 2020 an die ESTV, und die Pflichtige ihrerseits überwies den Betrag am 16. Juni 2020 an die D AG.

Am 4. August 2020 stellte die Pflichtige beim kantonalen Steueramt ein Gesuch um Rückerstattung der bezahlten Verrechnungssteuern. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften, wies das Gesuch am 9. September 2020 ab. Es begründete dies damit, dass der Anspruch auf Rückerstattung verwirkt sei, da die Unterlassung der Deklaration nicht mehr bloss fahrlässig gewesen sei. Im auf den Lebenspartner der Pflichtigen entfallenden Umfang seien die Vermögenserträge zudem nicht zur Besteuerung gebracht worden.

B. Mit Einsprache vom 9. Oktober 2020 beantragte die Pflichtige, den Entscheid vom 9. September 2020 aufzuheben und die Verrechnungssteuern für das Fälligkeitsjahr 2014 von Fr. 29'928.50 und für das Fälligkeitsjahr 2015 von Fr. 18'601.80 an sie zurück zu erstatten, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie machte geltend, dass die korrekte Deklaration nur fahrlässig unterblieben sei, weshalb die Rückerstattung zu gewähren sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 19. Januar 2021 ab.

C. Mit Beschwerde vom 19. Februar 2021 wiederholte die Pflichtige Einspracheantrag und -begründung.

Das kantonale Steueramt schloss am 13. April 2021 auf Abweisung der Beschwerde.

Das Steuerrekursgericht ordnete am 22. April 2021 einen zweiten Schriftwechsel an. Die Pflichtige hielt mit Replik vom 14. Mai 2021 an ihren Anträgen fest. Am 4. Juni 2021 reichte die ESTV eine Duplik ein. Die Pflichtige nahm hierzu am 1. Juli 2021 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Eine Überprüfung der Praxis zur Parteibezeichnung der Steuerbehörden in Rechtsmittelverfahren hat ergeben, dass generell der Kanton Zürich und nicht die Schweizerische Eidgenossenschaft als Beschwerdegegner ins Rubrum aufzunehmen ist. Das Rubrum ist entsprechend anzupassen.

2. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) hat ein nach den Art. 22 – 28 Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besass. Gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG haben natürliche Personen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten.

Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 23 Abs. 1 VStG, in der Fassung vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019). Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren entweder nachträglich angegeben werden (Art. 23 Abs. 2

lit. a VStG) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG). Art. 23 Abs. 2 VStG gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Übergangsbestimmung zur Änderung vom 28. September 2018, Art. 70d VStG).

Bei der Anwendung von Art. 23 VStG ist demnach zu klären, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der massgeblichen Einkommens- und Vermögenswerte auszugehen ist. Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 StGB). Eventualvorsatz genügt. Ein solcher liegt vor, wenn der Betroffene den Eintritt des Erfolgs bzw. die Verwirklichung des Tatbestands für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt und sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein (vgl. BGE 131 IV 1 E. 2.2, mit Hinweisen). Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und (bewusster) Fahrlässigkeit schwierig sein (zum Ganzen im Bereich der Verrechnungssteuer BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, mit zahlreichen Hinweisen, auch zum Folgenden).

Tatfrage ist, ob sich ein Steuerpflichtiger beim Ausfüllen der Steuererklärung der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst gewesen ist (Wissenselement) und eine unrichtige Veranlagung gewollt oder zumindest in Kauf genommen hat (Willenselement). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so ist zu vermuten, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, E. 2.2, auch zum Folgenden). Dagegen vertraut der bewusst fahrlässig Handelnde aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintreten, das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mithin nicht verwirklichen werde. Die Unvorsichtigkeit ist pflichtwidrig, wenn der Steuerpflichtige nicht die Sorgfalt walten lässt, die nach den Umständen und seiner (durch seine Ausbildung,

seine intellektuellen Fähigkeiten sowie seine Berufserfahrung geprägten) persönlichen Situation geboten ist.

b) Der vorliegende Fall betrifft Ansprüche aus den Steuerperioden 2014 und 2015, über die noch nicht rechtskräftig befunden worden ist. Das neue Recht findet somit Anwendung.

c) Die Vorinstanz verneint eine blossе Fahrlässigkeit deswegen, weil die Pflichtige als alleinige Aktionärin hätte wissen müssen, dass solche Auslagen nicht geschäftsmässig begründet sein können.

Bereits in den vorangehenden Steuerperioden wurden bei der D AG verdeckte Gewinnausschüttung an die Pflichtige sowie ihren Lebenspartner aufgerechnet:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
vGA	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
an die Pflichtige	0.-	0.-	1'000.-	0.-	0.-	150'000.-
an Lebenspartner	82'434.-	96'254.-	100'484.-	88'401.-	12'714.-	43'439.-.

Die Einschätzungsvorschläge 2008 bis 2011 mit den entsprechenden Korrekturen wurden am 25. Oktober 2013, die Einschätzungsvorschläge 2012 am 17. Januar 2016 und die Einschätzungsvorschläge 2013 am 4. März 2016 unterzeichnet.

Die Pflichtige druckte die Steuererklärung 2014 am 8. März 2016 und die Steuererklärung 2015 am 24. November 2016 aus. Sie war demnach im Zeitpunkt der Ausfüllung der Steuererklärungen über die Aufrechnungen von geldwerten Leistungen der D AG in den vorangehenden Steuerperioden informiert. Demgegenüber war sie zu diesem Zeitpunkt nicht informiert über die Aufrechnungen von geldwerten Leistungen der D AG in den Steuerperioden 2014 und 2015. Die entsprechende steueramtliche Buchprüfung wurde erst am 11./12. September 2017 durchgeführt, und die darauf basierenden Einschätzungsvorschläge 2014 und 2015 wurden erst am 6. August 2018 erstellt. Das kantonale Steueramt macht richtigerweise auch nichts Anderes geltend. Stattdessen argumentiert es sinngemäss, die Pflichtige hätte aufgrund der Aufrechnungen in den Vorperioden wissen müssen, dass und in welchem Umfang die D AG in den Perioden 2014 und 2015 geldwerte Leistungen ausgerichtet hat. Dies ist in der

Folge zu prüfen, wobei zwischen den geldwerten Leistungen an die Pflichtige und jenen an ihren Lebenspartner zu unterscheiden ist.

d) Über die der Pflichtigen für 2014 und 2015 zugeflossenen geldwerten Leistungen liegen nur spärliche Angaben bei den Akten. Zum einen handelt es sich um "Beratungskosten", die nicht belegbar waren, Kosten einer nicht geschäftsmässig begründeten Bauberatung sowie unzulässiger bzw. überhöhter Lohn des Sohns der Pflichtigen und einer weiteren Person, sowie einen Anteil für die private Nutzung einer von der Gesellschaft gehaltenen Liegenschaft. In den Vorperioden wurden nur in den Jahren 2010 und 2013 geldwerte Leistungen an die Pflichtige aufgerechnet. Soweit aus den Akten ersichtlich, ging es im Jahr 2010 um die Entnahme eines Fahrzeuges der D AG in das Geschäftsvermögen der Pflichtigen. Dabei wurden Fr. 1'000.- als geldwerte Leistung aufgerechnet. Im Jahr 2013 ging es um den unterpreislichen Verkauf einer ausserkantonalen Liegenschaft durch die D AG an die Pflichtige, wobei die Differenz zum Verkehrswert von Fr. 150'000.- ebenfalls als geldwerte Leistung aufgerechnet wurde. Somit handelte es sich bei den früheren geldwerten Leistungen an die Pflichtige um einmalige Transaktionen. Ausserdem ging es – soweit ersichtlich – bei beiden Aufrechnungen um Bewertungsfragen, welche nicht selten mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden sind. Dementsprechend kann der Ansicht des kantonalen Steueramtes, wonach die Pflichtige aufgrund der früheren geldwerten Leistungen an sie mit den Aufrechnungen in den Steuerperioden 2014 und 2015 rechnen musste, nicht gefolgt werden. Folgerichtig kann bezüglich der geldwerten Leistungen an die Pflichtige selbst nicht von einer eventualvorsätzlichen oder gar vorsätzlichen Unterlassung der Deklaration gesprochen werden. Diesbezüglich ist deshalb ihrem Antrag auf Rückerstattung zu entsprechen.

e) Diese Feststellung betrifft den Anteil der geldwerten Leistungen, der der Pflichtigen selbst zugeflossen ist. Näher zu prüfen ist indessen die Situation mit Bezug auf die geldwerten Leistungen der D AG, die an den Lebenspartner der Pflichtigen geleistet wurden. Diese wurden vom kantonalen Steueramt bei den direkten Steuern in den vorangehenden Steuerperioden sowie auch der Steuerperioden 2014 und 2015 ausdrücklich nicht dem steuerbaren Einkommen der Pflichtigen hinzugerechnet, obschon der Lebenspartner nicht Anteilsinhaber war. Damit stellen sich aber die Fragen, wer die dem Lebenspartner zugeflossenen Erträge zu deklarieren hat und wem der betreffende Verrechnungssteuer-Rückforderungsanspruch zusteht.

aa) Der notwendige funktionale Zusammenhang der Überwälzungsvorschrift in Art. 14 VStG mit Art. 21 VStG impliziert, dass in solchen Fällen der unmittelbare Empfänger, d.h. der nahestehende Dritte, als relevanter Leistungsempfänger und damit Rückerstattungsberechtigter gilt (Maja Bauer Balmelli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 21 N 20 VStG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Grundsätzlich findet für die Zwecke der Verrechnungssteuer die sogenannte Direktbegünstigungstheorie Anwendung. Gemäss dieser ist bezüglich der Verrechnungssteuer, die auf einer von einer inländischen Gesellschaft an einen dem Inhaber der Beteiligungsrechte nahestehenden Dritten erbrachten geldwerten Leistung erhoben wird, dieser Dritte rückforderungsberechtigt und nicht der Beteiligte. Die Rückerstattung erfolgt entsprechend nach Massgabe der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen beim begünstigten Dritten.

Im Recht der allgemeinen Einkommenssteuern findet dagegen i.d.R. die sogenannte Dreieckstheorie Anwendung. In deren reinen Ausprägung wird jede geldwerte Leistung an eine nahestehende Person steuerlich zunächst als Leistung von der Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber und alsdann als Leistung von diesem an die begünstigte Person erfasst (Maja Bauer Balmelli, Art. 21 N 24 VStG, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 20 N 148a DBG). In der Rechtsprechung des Bundesgerichts wurde bisher lediglich in wenigen Ausnahmefällen im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer die Direktbegünstigungstheorie angewendet. Dabei handelte es sich um Fälle, bei denen der Leistungsgrund nicht im Näheverhältnis zum Beteiligungsinhaber lag (BGr, 26. Februar 2019, 2C_449/2017, E. 2.5 ff.; BGr 30. Januar 2017, 2C_177/2016, E. 5.3; BGr, 8. September 2009, 2C_514/2008, E. 5; BGr, 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.4.4; BGr, 22. Oktober 1992, 2A.315/1991, E. 4b = ASA 63, 145). In seinem jüngsten Entscheid zu dieser Thematik wendete das Bundesgericht die Direktbegünstigungstheorie an, da der nahestehende Dritte die geldwerten Leistungen als faktischer Geschäftsführer selbst veranlasst hatte (BGr, 26. Februar 2019, 2C_449/2017, E. 2.5 ff.). Hat eine geldwerte Leistung an einen nahestehenden Dritten ihren Rechtsgrund jedoch (zumindest vermutungsweise) im Beteiligungsverhältnis eines Anteilsinhabers, welcher dem Dritten nahesteht, so wendete das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung für die Zwecke der Einkommenssteuer die Dreieckstheorie an (BGr, 26. Februar 2019, 2C_449/2017, E. 2.6.3, mit Hinweisen).

Auf Grund der für die Verrechnungssteuer grundsätzliche geltenden Direktbegünstigungstheorie muss deren Sicherungsaspekt immer dann versagen, wenn die Dreieckstheorie bei den Einkommenssteuern angewandt wird, d.h. die geldwerte Leistung an den nahestehenden Begünstigten beim an der leistenden Gesellschaft Beteiligten einkommens- resp. ertragssteuerlich erfasst wird (Maja Bauer Balmelli, Art. 21 N 25 f, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Praxis der ESTV sieht deshalb im Verrechnungssteuerrecht für bestimmte Fälle die Anwendung der Dreieckstheorie vor (Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer vom Februar 2001, S-02.141, nachfolgend Merkblatt). Gemäss Ziff. II.2 lit. a des Merkblatts gilt dies insbesondere dann, wenn eine geldwerte Leistung von einer personenbezogenen Gesellschaft an eine natürliche Person ausschliesslich auf Grund von familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zwischen dem Beteiligten und dem Leistungsempfänger erbracht wird. Hier wird in Anwendung der Dreieckstheorie diese Leistung verrechnungssteuerrechtlich der beteiligten Person zugerechnet. Rechtsfolge der Anwendung der Dreieckstheorie in diesen Fällen ist, dass die Verrechnungssteuer auf die beteiligte Person zu überwälzen ist und diese in der Folge - sofern die übrigen Rückerstattungsvoraussetzungen erfüllt sind - rückerstattungsberechtigt ist.

bb) In Anwendung der eben ausgeführten Praxis der ESTV ging diese vorliegend von einer Leistung aufgrund familiärer bzw. freundschaftlicher Beziehungen aus. Die ergibt sich aus den Schreiben der ESTV vom 4. Dezember 2019 sowie vom 8. Juni 2020. Demnach hätte für die Zwecke der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern an sich die Pflichtige kraft Dreieckstheorie die an ihren Lebenspartner erbrachten Leistungen in ihrem steuerbaren Einkommen zu versteuern. Im Gegenzug hätte sie – unter Vorbehalt der Einhaltung der übrigen formellen Voraussetzungen – Anspruch auf Rückerstattung der darauf abgelieferten Verrechnungssteuern. Entsprechend wurde die D AG in den beiden erwähnten Schreiben der ESTV informiert. Insbesondere wurde dort auf die Notwendigkeit der Überwälzung der vollen Verrechnungssteuer (inkl. des Anteils auf den geldwerten Leistungen an den Lebenspartner) auf die Pflichtige hingewiesen.

cc) Wie bereits erwähnt, stellte das kantonale Steueramt indessen – in Abweichung zur Vorgehensweise der ESTV – bezüglich der direkten Bundessteuer sowie den Staats- und Gemeindesteuern die Aufrechnung der geldwerten Leistungen beim steuerbaren Einkommen des Lebenspartners der Pflichtigen in Aussicht. Dementsprechend sind diese Beträge in den steuerbaren Einkommen gemäss den Veranlagungen

bzw. Einschätzungen 2014 und 2015 (wie in den vorangehenden Steuerperioden) der Pflichtigen auch nicht enthalten. Damit ist die Deklarationspflicht der Pflichtigen bezüglich dieser Beträge fraglich. Ihr ist zugute zu halten, dass angesichts der angezeigten Aufrechnung bei ihrem Lebenspartner nicht verlangt werden kann, dass sie diese Leistungen ebenfalls deklariert, da nach klarer Meinungsäusserung des kantonalen Steueramts diese nicht ihr zugeflossen sind. Nach Art. 23 Abs. 2 VStG ist eine Rückerstattung trotz Nichtdeklaration möglich, falls die Deklaration der geldwerten Leistungen an den Lebenspartner der Pflichtigen bloss fahrlässig unterlassen wurde. Dies ist zu bejahen. Entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts konnte von der Pflichtigen nicht erwartet werden, dass sie entgegen der Handhabung in den Vorjahren Einkommen deklariert, welches das kantonale Steueramt bisher immer beim begünstigten Lebenspartner besteuerte. Vielmehr durfte sie sich darauf verlassen, dass auch zukünftige geldwerte Leistungen direkt bei ihrem Lebenspartner besteuert würden. Somit fehlt es am Vorsatz bzw. Eventualvorsatz. Unter Anwendung von Art. 23 Abs. 2 VStG ist der Rückerstattungsanspruch der Pflichtigen nicht verwirkt.

dd) Zu prüfen bleibt, ob die Pflichtige für die auf den geldwerten Leistungen an ihren Lebenspartner angefallene Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt ist.

Wie bereits unter Erwägung 2a ausgeführt, setzt der Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung voraus. Darüber hinaus müssen natürliche Personen gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung den Wohnsitz im Inland haben, um Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend zu machen. Vorliegend ist der Wohnsitz im Inland bei der Pflichtigen unbestritten. Somit stellt sich lediglich die Frage, ob die Pflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung auch die Nutzungsberechtigte im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG war. Durch die Voraussetzung der Nutzungsberechtigung soll erreicht werden, dass die Verrechnungssteuer nur vom effektiven Leistungsempfänger zurückverlangt werden kann (Maja Bauer-Balmelli, Art. 21 N 7 VStG). Diese Rückerstattungs Voraussetzung steht in einem logischen Zusammenhang mit der Überwälzungspflicht gemäss Art. 14 VStG (Maja Bauer-Balmelli, Art. 21 N 10 VStG; Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2010, S. 43, auch zum Folgenden). Diejenige Person, welche die Verrechnungssteuer trägt, soll auch die Möglichkeit haben, deren Rückerstattung zu erwirken.

Aus den Schreiben der ESTV vom 4. Dezember 2019 und 8. Juni 2020 geht hervor, dass diese die Nutzungsberechtigung für die geldwerten Leistungen bei der Pflichtigen verortete. Die ESTV verlangte explizit die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Pflichtige. Bezüglich der geldwerten Leistungen an den Lebenspartner der Pflichtigen wendete die ESTV somit die Dreieckstheorie an. Letztere findet ihre Begründung im Verrechnungssteuerrecht darin, dass bei geldwerten Leistungen an natürliche Personen, welche auf deren familiärer oder freundschaftlicher Beziehung zum Gesellschaftsinhaber beruhen, davon auszugehen ist, dass die leistende Gesellschaft lediglich als vorgeschobenes Schenkungsinstrument dient (Bauer-Balmelli/Küpfer, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 14 Abs. 1 VStG Nr. 25). Nach dieser Logik erfolgt zuerst eine geldwerte Leistung von der Gesellschaft an deren Inhaber und erst in einem zweiten Schritt eine Zuwendung von Letzterer an den nahestehenden Dritten. Somit verbleibt das Nutzungsrecht beim Inhaber. Der Umstand, dass er in einem zweiten Schritt freiwillig eine Zuwendung vornimmt, ändert daran nichts. Folgerichtig ist nach Auffassung der ESTV die Pflichtige die Nutzungsberechtigte der geldwerten Leistungen an ihren Lebenspartner und somit auch rückerstattungsberechtigt.

Indessen ist bei juristischen Personen nach Praxis der ESTV auch dann die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu gewähren, wenn die Verbuchung einer geldwerten Leistung ausbleibt, da diese handelsrechtlich nicht ordnungsgemäss wäre (Ziff. 3.2 des Merkblatts zur Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte als Ertrag bei doppelter Buchhaltung vom 2. Oktober 2015, S-02.104). Nichts Anderes kann für die Nichtdeklaration einer geldwerten Leistung bei einer natürlichen Person gelten, wenn eine Deklaration einkommenssteuerrechtlich nicht korrekt wäre, bzw. sie durch das Verhalten der Steuerbehörde zur irrümlichen Auffassung gelangte, dass dies der Fall sei. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben darf sich eine Behörde nicht zu einem früheren Verhalten in Widerspruch setzen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 – 212 N 73 DBG). Vorliegend haben die Steuerbehörden, vertreten durch die ESTV, einerseits eine Überwälzung der gesamten Verrechnungssteuer auf die Pflichtige verlangt, und andererseits, vertreten durch das kantonale Steueramt, der Pflichtigen gegenüber klar zum Ausdruck gebracht, dass bei den direkten Steuern die geldwerten Leistungen durch den Lebenspartner zu deklarieren waren. Es stellt deshalb ein unzulässiges widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden dar, wenn das kantonale Steueramt als Voraussetzung der Rückerstattung auf einer

Deklaration durch die Pflichtige selbst beharrt. Ein solches Vorgehen findet keinen Schutz.

f) Was das kantonale Steueramt dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Aus der Einsprache der Pflichtigen kann nicht entnommen werden, dass diese sich der Fehlerhaftigkeit der Buchhaltung der D AG bewusst war. Zwar trifft es zu, dass die Pflichtige als Verwaltungsrätin der D AG nach Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR dazu verpflichtet ist, eine ordnungsgemässe Buchführung sicherzustellen. Hieraus kann aber nicht pauschal abgeleitet werden, dass jede Falschverbuchung und somit auch die Nichtdeklaration vorsätzlich bzw. eventualvorsätzlich geschehen ist. Denn nicht jede Pflichtverletzung geschieht vorsätzlich.

Auch aus der Pflicht, eine vollständige und wahrheitsgemässe Steuererklärung einzureichen (Art. 124 Abs. 2 DBG; § 133 Abs. 2 StG), lässt sich nicht ohne Weiteres eine vorsätzliche Nichtdeklaration ableiten. Dies gilt zumindest dann, wenn die Einreichung einer Steuererklärung nicht vollständig verweigert wird (vgl. BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, E. 3.3 f.).

3. Nach alledem ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und der Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 151 Abs. 1 sowie § 152 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer wird wie folgt festgesetzt:
 - Fälligkeitsjahr 2014: Fr. 29'928.50
 - Fälligkeitsjahr 2015: Fr. 18'601.80.

[...]