



ST 22 3

Entscheid vom 28. November 2022
Steuerabteilung

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Gerichtsschreiberin Helene Reichmuth.

Verfahrensbeteiligte

A.____,

vertreten durch lic. iur. Adrian Schmid, Rechtsanwalt,
Pilatushof AG, Hirschmattstrasse 15, Postfach 3650,
6002 Luzern,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,

Beschwerdegegner,

und

Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2018

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 28. Juni 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie Direkte Bundessteuer 2018 (PID-Nr. 82401).

Sachverhalt:

A.

Am 21. Februar 2019 hat die Beschwerdeführerin sowohl die Steuererklärung 2018 eingereicht als auch einen Antrag auf Verrechnungssteuerrückerstattung gestellt (STA-act. 18).

Der Verrechnungssteuerrückerstattungsantrag in der Höhe von Fr. 163'337.83 (basierend auf verrechnungssteuerpflichtigen Bruttoerträgen von Fr. 466'680.–) bezog sich neben den von der Beschwerdeführerin in den Vorperioden gehaltenen Wertschriften auf Wertpapiere verschiedenster Art in der Grössenordnung von Fr. 7,2 Millionen, die der Beschwerdeführerin von ihrem per 23. Januar 2018 von Z.____ nach Y.____ abgemeldeten Sohn B.____ mit Datum vom 11. Januar 2018 übertragen und mittels von ihm gewährten verzinslichen Darlehen in gleicher Höhe gesichert worden waren (STA-act. 17).

Im Zeitraum ab November 2020 verlangte das Kantonale Steueramt verschiedene Belege zur Klärung offener Fragen im Veranlagungsverfahren sowie zur beantragten Verrechnungssteuerrückerstattung.

In der Veranlagungsverfügung vom 9. November 2021 wurde der Beschwerdeführerin neben der Anpassung von Steuerwerten und Vermögensverwaltungskosten unter anderem mitgeteilt, dass die Dividendenerträge auf die Bestände der Steuerpflichtigen angepasst worden seien und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer der Bestände von B.____ (mittels Darlehen übertragene Wertschriften) als Steuerumgehung taxiert und nicht gewährt werde (STA-act. 123). Der Beschwerdeführerin wurde somit lediglich ein Verrechnungssteueranspruch in der Höhe von Fr. 83'426.35 (auf einem Bruttoertrag von Fr. 238'361.–) gewährt, mithin Fr. 79'911.48 weniger als von ihr beantragt.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin am 14. November 2021 Einsprache mit der Begründung, dass eine Steuerumgehung seitens der Beschwerdeführerin infolge der Wertpapierübernahme von B.____ nicht erkennbar und gegeben sei (STA-act. 129). In der Folge nahm die Beschwerdeführerin ihr Akteneinsichtsrecht wahr und am 29. März 2022 fand eine Besprechung mit dem Kantonalen Steueramt statt. Die Beschwerdeführerin reichte auf Aufforderung hin im Monat Mai 2022 weitere Belege ein.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022 (STA-act. 278-280), der infolge in den Ziffern versehentlich nicht berücksichtigter Schuldzinsen und getätigter Spenden bei der direkten Bundessteuer aufgehoben und mit Entscheid vom 28. Juni 2022 neu eröffnet wurde, hat das Steueramt die Einsprache teilweise gutgeheissen. Im Zusammenhang mit der umstrittenen Verrechnungssteuerrückerstattung hat das Steueramt jedoch am Tatbestand der Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VstG festgehalten und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Erträgen der gegen Darlehen übertragenen Wertschriften weiterhin verweigert (vgl. auch STA-act. 289, 292-295).

C.

Gegen den neu eröffneten Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 hat die Beschwerdeführerin am 21. Juli 2022 Beschwerde an das Verwaltungsgericht Nidwalden mit folgenden Anträgen erhoben:

- «1. Der Einsprache-Entscheid vom 28. Juni 2022 sei aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei die beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2018 im Betrag von CHF __ vollumfänglich zu gewähren.

Eventualiter sei der Einsprache-Entscheid vom 28. Juni 2022 aufzuheben und die Steuerfaktoren 2018 seien ohne Berücksichtigung der von B.__ gegen Darlehen übertragenen Wertschriften und der daraus erzielten Erträge sowie der entsprechenden Darlehensschuld und Darlehenszinsen zu veranlagern.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Staates.»

D.

Mit Vernehmlassung vom 24. August 2022 beantragte das Kantonale Steueramt die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Innert Frist wurde keine Replik eingereicht. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

E.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerde anlässlich ihrer Sitzung vom 28. November 2022 in Abwesenheit der Parteien abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – sofern

sinnvoll und erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen Bezug genommen; die Relevanz aller übrigen Vorbringen wird vom Gericht verneint.

Erwägungen:

1.

1.1

Streitgegenstand bilden im vorliegenden Verfahren der neu eröffnete Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 28. Juni 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie Direkte Bundessteuer 2018, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 14. November 2021 gegen die Veranlagungsverfügung vom 9. November 2021 teilweise gutgeheissen, betreffend die Verrechnungssteuerrückerstattung jedoch abgewiesen wurde.

1.2

Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern gemäss Art. 206 StG (Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden; NG 521.1) und in Bezug auf die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; SR 642.11) die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben. Gemäss § 3 der kantonalen Verrechnungssteuerverordnung (NG 532.1) beurteilt die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts ebenso Beschwerden gemäss Art. 54 VStG (Verrechnungssteuergesetz; SR 642.21).

1.3

Nachdem auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (Verwaltungsrechtspflegegesetz; NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

Formell macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung der Untersuchungs- und Begründungspflicht geltend. Das Kantonale Steueramt habe die unzähligen, im Veranlagungs- und Einspracheverfahren aufgelegten Belege in der Entscheidungsfindung völlig unbeachtet gelassen und sich im angefochtenen Einspracheentscheid mit keinem Wort zu den neuen Belegen und Tatsachen geäußert.

2.1

2.1.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Die entsprechende Rüge ist daher vorab zu behandeln (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 141 V 557 E. 3; 138 I 232 E. 5.1; 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2).

2.1.2

Nach Art. 29 Abs. 2 BV (SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Einen vergleichbaren Anspruch gewährt auch Art. 6 Abs. 1 EMRK (SR 0.101) in seinem Geltungsbereich. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 142 I 86 E. 2.2; 136 I 184 E. 2.2.1; 135 I 187 E. 2.2; 134 I 83 E. 4.1). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt auch, dass die verfügende oder urteilende Behörde ihren Entscheid begründet, damit sich die betroffenen Parteien ein Bild über die Erwägungen der Behörde machen können. Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 142 II 49 E. 9.2;

137 II 226 E. 3.2; 136 I 229 E. 5.2; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 24 N. 57; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 838; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1001 ff.).

2.1.3

Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Nidwalden werden Verfügungen und Entscheide der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 183 Abs. 1 StG; vgl. auch 116 Abs. 1 DBG). Nach Art. 200 Abs. 2 StG sind Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei Eröffnung der Veranlagungsverfügung stichwortartig zu begründen (vgl. auch Art. 131 Abs. 2 DBG). Ebenso ist der Einspracheentscheid kurz zu begründen (Art. 205 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 135 Abs. 2 DBG). Anerkanntermassen kann in gewissen Fällen dennoch auf eine Begründung des Entscheids verzichtet werden, wenn die Behörde dem Begehren der Partei voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt. Ebenso kann auf die Begründung verzichtet werden, wenn dem Beteiligten die Entscheidungsgründe bereits aus dem Verfahren bekannt sind, er sie kennen müsste oder wenn bereits eine begründete provisorische Verfügung erlassen wurde.

2.1.4

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; 133 I 201 E. 2.2; 132 V 387 E. 5.1).

2.2

Aus den Akten geht hervor, dass das Kantonale Steueramt die Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungsverfügung vom 9. November 2021 mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 teilweise gutgeheissen und den Entscheid mit separater Beilage begründet

hat (vgl. Art. 205 Abs. 2 StG; STA-act. 292-295). Insbesondere hat sich das Steueramt auch zur Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer der gegen Darlehen übertragene Wertschriften geäußert und die wesentlichen Punkte aufgelistet, welche ihrer Ansicht nach für eine Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG sprechen. Damit waren der Beschwerdeführerin die rechtlichen und tatsächlichen Überlegungen, von denen sich das kantonale Steueramt im vorliegenden Fall hat leiten lassen, bekannt. Es war der Beschwerdeführerin zweifellos möglich, die Tragweite des Einspracheentscheids zu erkennen und diesen mit Beschwerde vom 21. Juli 2022 sachgerecht anzufechten. Aus dem Einspracheentscheid geht nachvollziehbar hervor, weshalb die Einsprache teilweise abgewiesen bzw. die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2018 teilweise verweigert wurde. Das Steueramt musste sich nicht über alle Vorbringen in der Einsprache und insbesondere nicht zu jedem einzelnen Beleg aussprechen.

Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör mehrfach gewährt wurde. Neben der am 7. Dezember 2021 gewährten Akteneinsicht fand ein weiterer Akteneinsichtstermin am 22. Februar 2022 statt (vgl. E-Mail vom 03. Dezember 2021 [STA-act. 138] und E-Mail vom 04. März 2022 [STA-act. 189]). Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführerin nachweislich mehrfach per E-Mail bzw. telefonisch erläutert, welche Voraussetzungen für den Verrechnungssteuerabzug zu erfüllen seien (vgl. E-Mail vom 19. April 2022 [STA-act. 211]). Die Beweggründe des Steueramtes wurden der Beschwerdeführerin bzw. B.____ auch anlässlich der Gewährung des rechtlichen Gehörs vom 29. März 2022 nochmals erläutert (vgl. STA-act. 190, 278).

Der Einwand der Beschwerdeführerin, es gehe aus dem Einspracheentscheid nicht hervor, für welche Wertschriften die Rückerstattung der Verrechnungssteuer konkret verweigert worden sei, geht fehl. Das Steueramt verweist in seiner Begründung zum Einspracheentscheid auf die am 11. Januar 2018 erfolgte Übertragung des Wertschriftenbestandes von B.____ an die Beschwerdeführerin gegen ein verzinstes Darlehen von Fr. 7,2 Millionen. Auf der formulierten Übertragungsvereinbarung vom 11. Januar 2018 (STA-act. 6) hat die Beschwerdeführerin sodann die diversen Wertschriften selbst bezeichnet und auch das Darlehen geregelt. Es ist daher mit dem Steueramt einig zu gehen, dass es sich mithin von selbst ergibt, dass auf genau diesen übertragenen Wertschriften der Verrechnungssteuerabzug abgelehnt wurde (vgl. auch STA-act. 25, 83).

Überdies ist nicht ersichtlich, inwiefern das Steueramt den Sachverhalt offensichtlich unrichtig (unvollständig) festgestellt haben soll. Nur weil es den Sachverhalt rechtlich anders gewürdigt hat als die Beschwerdeführerin, liegt noch keine unrichtige Sachverhaltsfeststellung vor. Ob das Steueramt den Beweis der Steuerumgehung erbracht hat, ist schliesslich eine Frage des materiellen Rechts und ist nicht unter diesem Punkt zu beurteilen.

Der formelle Einwand der Beschwerdeführerin ist daher insgesamt unbegründet und es liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) vor. Und selbst wenn, wäre angesichts des weiteren Verfahrensablaufs sowie der Tatsache, dass dem Verwaltungsgericht Nidwalden gestützt auf Art. 207 Abs. 2 StG und Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 143 Abs. 1 DBG dieselben Befugnisse zustehen, wie den Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren, davon auszugehen, dass ein allfälliger Mangel nicht derart schwer wiegen würde, dass er nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt werden könnte (vgl. BGE 133 I 201 E. 2.2; 132 V 387 E. 5.1, Urteil des Bundesgerichts 1C_100/2009 vom 22. September 2009 E. 2).

Die Gutheissung der Beschwerde allein aus formellen Gründen fällt daher ausser Betracht.

3.

Materiell ist strittig und zu prüfen, ob die Verrechnungssteuer für die per 11. Januar 2018 vom Sohn auf die Beschwerdeführerin übertragenen Wertschriften zu erstatten ist, oder ob das Steueramt im vorliegenden Fall zu Recht eine Steuerumgehung angenommen hat.

4.

4.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

Eine Steuerumgehung wird nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung angenommen, wenn (a) eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element), und wenn (c) das

gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Element). Sind diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss wäre, um den vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007 E. 5.1 mit Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI/THOMAS M. FISLER [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Basel 2021, N. 3 zu Art. 21 Abs. 2 VStG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N. 47 zu VG zu §§ 119-131; vgl. auch Art. 2 Abs. 2 StG).

Grundsätzlich gelten auch bei der Steuerumgehung die allgemeinen Beweislastregeln. Die Steuerbehörden tragen also grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung. Der Nachweis ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als fiskalische erkennbar sind. Die Steuerverwaltung hat also nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige sich so verhalten hat, dass von der gewählten Rechtsform abgewichen werden darf. Ist jedoch die Verwaltung nicht in der Lage, eine Steuerumgehung zu beweisen (insbesondere das subjektive Element), kann sie aber schlüssige Anhaltspunkte geltend machen, so ist es zulässig, dass sie dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis auferlegt (Urteil Bundesgericht 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8).

4.2.

4.2.1

Es ist aktenkundig, dass B.____ (der Sohn der Beschwerdeführerin) mit Vereinbarung vom 11. Januar 2018 das Eigentum an diversen Wertschriften im Wert von Fr. 7,2 Millionen gegen Gewährung eines Darlehens an die über ____-jährige Beschwerdeführerin übertragen hat. Laut Angaben der Beschwerdeführerin wurden ihr mit dieser Übertragung «zusätzliche (Kapital)Einkünfte zur Erfüllung ihrer laufenden Bedürfnisse» zur Verfügung gestellt (vgl. Beschwerde Rz. 10 S. 5 oben; STA-act. 6, 17, 25). In der Folge wurden die betreffenden Wertschriften in das Depot der Beschwerdeführerin bei der C.____ Bank überführt (STA-act. 35-77, 124-127). Ausserdem wurde die Beschwerdeführerin bei den zuständigen Gesellschaften als Eigentümerin und wirtschaftlich Berechtigte ins Aktienregister aufgenommen (STA-act. 127-263). Die aus den übertragenen Wertschriften erzielten Erträge (Dividenden) für das Jahr 2018 vereinbarte die Beschwerdeführerin und sie konnte frei darüber verfügen. Die Beschwerdeführerin

hat die ihr übertragenen Wertschriften und die daraus erzielten Erträge in ihrer Steuererklärung 2018 sodann ordnungsgemäss deklariert und gleichzeitig eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt (STA-act. 17-18). Der Voreigentümer der Wertschriften, B. ___, meldete sich am ___ unstrittig nach X. ___ ab. Per 2020 wurde die Übertragung der Wertpapiere schliesslich wieder rückgängig gemacht und die Beschwerdeführerin trat all ihre Wertschriften an ihren Sohn B. ___ ab (STA-act. 273).

4.2.2

Mit dem Steueramt ist insofern einig zu gehen, als dass die Begründung zur vorliegenden Rechtsgestaltung tatsächlich als ungewöhnlich erscheint. Die Beschwerdeführerin macht geltend, mit der Wertschriftenübertragung seien ihr «zusätzliche (Kapital)Einkünfte zur Erfüllung ihrer laufenden Bedürfnisse» zur Verfügung gestellt worden. Da die Beschwerdeführerin jedoch selbst über ein beträchtliches Wertschriftenvermögen von mehr als Fr. 11 Millionen verfügt (vgl. Steuerwert per 31.12.2017 [STA-act. 15-16]), ist die Begründung zweifellos erstaunlich. Verstärkt wird die Absonderlichkeit des Geschäftsvorgangs durch die Tatsache, dass B. ___ der Beschwerdeführerin gleichzeitig ein Darlehen in der ungefähren Höhe der übertragenden Vermögenswerte von Fr. 7'200'000.– mit der Zinsverpflichtung in Höhe von 5 Promille des Darlehensbetrages und damit von Fr. 36'000.– gewährt hat (STA-act. 6, 103, 105). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist in der zeitlichen Nähe solcher zweier Rechtsgeschäfte wie der vorliegend am 11. Januar 2018 erfolgten Wertpapierübertragung und Darlehensvereinbarung in Verbindung mit der betragsmässigen Ähnlichkeit zwischen Darlehenssumme und dem Kaufpreis zu Recht ein ungewöhnliches Vorgehen im Sinne der Tatbestandsvoraussetzung einer Steuerumgehung zu sehen (Urteil des Bundesgerichts 2C_597/2016 vom 10. August 2017 E. 3.4).

4.2.3

Die von der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn gewählte Rechtsgestaltung führte schliesslich dazu, dass der am 23. Januar 2018 unstrittig nach X. ___ abgemeldete Voreigentümer der Wertschriften zusätzliche Einkünfte aus Wertschriftenertrag von rund Fr. 228'319.– (Fr. 466'680.– ./ Fr. 238'361.–) an seinem zum 31. Dezember 2018 in X. ___ befindlichen Wohnsitz nicht hat versteuern müssen und die Steuerpflichtige als neue Wertschrifteneigentümerin in der Schweiz die Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat verlangen können. Zudem ist unbestritten, dass die Steuerbelastung für den übertragenden B. ___ am neuen Wohnort in X. ___ unter Berücksichtigung der dort geltenden Kapitalertragssteuer in Höhe von 27.5% bedeutend

höher ausgefallen wäre als diejenige der Beschwerdeführerin im Kanton Nidwalden und er auch nicht die gesamte Verrechnungssteuer hätte zurückfordern können. Die Tatsache, dass die Wertpapierübertragung kurze Zeit vor Wohnsitzabmeldung des Übertragenden ins Ausland stattgefunden hat und die Übertragung per 2020 vollumfänglich wieder rückgängig gemacht wurde bzw. sämtliche Wertschriften der Beschwerdeführerin an ihren Sohn B.____ abgetreten wurden (STA-act. 273), lässt schliesslich darauf schliessen, dass die hier fragliche Rechtsgestaltung lediglich zur Steueroptimierung getroffen wurde.

4.2.4

Allerdings gilt es vorliegend zu beachten, dass die Steuerpflichtige selbst durch die gewählte Rechtsgestaltung keine Steuern eingespart hat. Die streitgegenständlichen Wertschriften wurden vielmehr rechtmässig auf sie übertragen und in der Steuererklärung 2018 ordnungsgemäss deklariert. Die Beschwerdeführerin ist zudem wirtschaftlich Berechtigte und konnte frei über die Wertschriften verfügen. Die jeweiligen Vermögenssteuerwerte und die Bruttovermögenserträge (Dividenden) wurden im Steuerjahr 2018 vollumfänglich besteuert und das Steueramt hat auch die Schuldzinsen als Darlehenszins einkommensmindernd zum Abzug zugelassen (STA-act. 122-123. 280-279). Die beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgte ebenfalls zugunsten der Beschwerdeführerin. Somit stand der Beschwerdeführerin allein der wirtschaftliche Nutzen der übertragenen Wertschriften zu. Unter diesen Umständen ist die Beschwerdeführerin rückerstattungsberechtigt und die gewählte Vorgehensweise stellt keine missbräuchliche Rechtsgestaltung bzw. rechtswidrige Steuerersparnis dar. Eine (missbräuchliche) Steuerumgehung kommt denn auch nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage. Mit dem Umgehungstatbestand soll grundsätzlich verhindert werden, dass die Verrechnungssteuerrückerstattung letztlich einer Person ohne Rückerstattungsberechtigung zukommt, was vorliegend nicht der Fall ist.

4.2.5

Als dritte Tatbestandsvoraussetzung einer Steuerumgehung müsste letztlich anzunehmen sein, dass das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Wie bereits ausgeführt wurde (vorstehende E. 3.2.4), liegt bei der Beschwerdeführerin (Steuersubjekt) jedoch keine effektive Steuerersparnis vor, weshalb auch die dritte Tatbestandsvoraussetzung von Art. 21 Abs. 2 VStG nicht erfüllt ist.

4.2.6

Schliesslich bestimmt Art. 2 Abs. 2 StG, dass Rechtshandlungen, die eine Steuerumgehung bezwecken, nicht anerkannt werden. Insofern ist es auch nicht sachgemäss, wenn das Steueramt die gewählte Rechtsgestaltung einerseits als Steuerumgehung qualifiziert und andererseits die daraus resultierenden Vermögenssteuerwerte und Erträge (Dividenden) der Beschwerdeführerin vollumfänglich zurechnet und besteuert. Damit wird der behauptete Steuerumgehungstatbestand nicht konsequent bzw. lediglich auf der Ebene der Verrechnungssteuer umgesetzt, obwohl die Verrechnungssteuer als sogenannte «Sicherungssteuer» mit der Einkommens- und Vermögenssteuer direkt verbunden ist. Eine solche Beurteilung würde in der Praxis dazu führen, dass die Verrechnungssteuer weder der Beschwerdeführerin zurückerstattet würde noch von ihrem Sohn B. __ beantragt werden könnte.

4.3

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Tatbestand der Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VstG im vorliegenden Fall nicht erfüllt ist mit der Konsequenz, dass der Beschwerdeführerin die beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2018 vollumfänglich zu gewähren ist.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 aufzuheben. Das Kantonale Steueramt ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin den Verrechnungssteuerbetrag für das Jahr 2018 von insgesamt CHF __ antragsgemäss zurückzuerstatten.

6.

6.1

Gemäss Art. 188 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG in Verbindung mit Art. 122 Abs. 1 VRG gehen die Gerichtskosten im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich gestützt auf Art. 188 StG i. V. m. Art. 78 GerG und Art. 116 Abs. 3 VRG nach dem Prozesskostengesetz (PKoG; NG 261.2).

6.2

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die ordentliche Gebühr CHF 100.– bis CHF 7'000.– (Art. 17 PKoG).

Die Gerichtsgebühr für den vorliegenden Entscheid wird nach Massgabe der persönlichen und wirtschaftlichen Bedeutung der Sache für die Partei, der Schwierigkeit der Streitsache sowie dem Umfang der Prozesshandlungen (vgl. Art. 2 Abs. 1 PKoG) auf pauschal CHF 2'500.– festgesetzt und geht ausgangsgemäss zu Lasten des Kantonalen Steueramtes.

Die Gerichtsgebühr ist mit dem von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleisteten Gerichtskostenvorschuss zu verrechnen und hat als bezahlt zu gelten.

Das Kantonale Steueramt ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– intern und direkt zurückzuerstatten.

6.3

Im Rechtsmittelverfahren ist der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der unterliegenden Partei zuzuerkennen (Art. 123 Abs. 2 VRG). Die Anwaltskosten umfassen das Honorar (ordentliches Honorar und Zuschläge), die notwendigen Auslagen und die Mehrwertsteuer (Art. 116 Abs. 3 VRG i.V.m. Art. 31 Abs. 1 PKoG). Im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht als Kollegialgericht beträgt das ordentliche Honorar CHF 400.– bis CHF 6'000.– (Art. 47 Abs. 2 PKoG).

Der Anwalt der Beschwerdeführerin legte am 18. Oktober 2022 eine Honorarnote über Fr. 2'288.65 ins Recht (Honorar Fr. 2'125.– zzgl. 7.7% MwSt. Fr. 163.65). Die Honorarnote liegt innerhalb des gesetzlichen Rahmens, erscheint nach den massgebenden Gesichtspunkten von Art. 33 Abs. 1 PKoG angemessen und wird bewilligt.

Das Kantonale Steueramt ist demnach anzuweisen, die Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren mit Fr. 2'288.65 (inkl. Auslagen und MwSt.) intern und direkt zu entschädigen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 28. Juni 2022 aufgehoben. Das Kantonale Steueramt wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den Verrechnungssteuerbetrag für das Jahr 2018 von insgesamt Fr. 163'337.83 antragsgemäss zurückzuerstatten.
2. Die Gerichtsgebühr von pauschal Fr. 2'500.– geht ausgangsgemäss zu Lasten des Kantonalen Steueramtes. Die Gerichtsgebühr wird mit dem von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleisteten Gerichtskostenvorschuss verrechnet und gilt als bezahlt. Das Kantonale Steueramt wird angewiesen, der Beschwerdeführerin die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– intern und direkt zurückzuerstatten.
3. Das Kantonale Steueramt hat die Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren mit Fr. 2'288.65 intern und direkt zu entschädigen.
4. Zustellung dieses Entscheids an:
 - [...]

Stans, 28. November 2022

VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN

Steuerabteilung

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Die Gerichtsschreiberin

lic. iur. HSG Helene Reichmuth

Versand: _____

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14*, Beschwerde eingereicht werden (Art. 56 VStG i.V.m. Art. 82 ff. i.V.m. Art. 90 ff. BGG; SR 173.110). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.

*Zustelladresse ab 1. Januar 2023:

Schweizerisches Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern