

Verrechnungssteuer-Rückleistungsverfügung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. September 2008

Im Vorgang von rein fakultativen Zinszahlungen, welche den im Ausland wohnhaften Kindern geschuldet werden und in der Form von jährlichen Zuschlägen auf die Darlehen erfolgen, die aus Vermögenswerten bestanden, welche den Kindern zuvor von den Eltern geschenkt wurden, ist eine Steuerumgehung zu sehen. In einem solchen Fall muss aufgrund der fehlenden Voraussetzungen ein Anspruch auf eine insgesamt quotenmässig ermittelte Rückerstattung der Verrechnungssteuer verneint werden (Beschwerde am Bundesgericht hängig).

Sachverhalt:

1. Mit Kürzungsverfügung vom 8. Dezember 2007 ordnete die Eidgenössische Steuerverwaltung der kantonalen Steuerverwaltung die Kürzung eines Teils der bereits zurückerstatteten Verrechnungssteuer an und begründete dies in erster Linie damit, dass für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer folgende Bedingungen kumulativ erfüllt zu sein hätten: das Recht zur Nutzung, Deklaration und zum Zeitpunkt der Fälligkeit Wohnsitz im Inland. Gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG sei die Rückerstattung in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liege dies vor, wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheine; es anzunehmen sei, dass diese Wahl missbräuchlich und lediglich deshalb getroffen worden sei, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet worden seien; das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führe, falls es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Die vorliegend gewählte Konstruktion erlaube es, der definitiven Belastung der Verrechnungssteuer im Ausland zu entgehen.

2. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft erliess am 14. Mai 2007 gestützt auf die Kürzungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung einen Rückleistungsentscheid gemäss Art. 58 Abs. 1 VStG im Umfang von Fr. 108'941.50.

3. Der Vertreter der Pflichtigen erhob mit Schreiben vom 13. Juni 2007 gegen den Rückleistungsentscheid Beschwerde mit dem Begehren, der Entscheid der Beschwerdegegnerin über die Rückleistung der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 108'941.50 sei aufzuheben, die Rückerstattung sei gestützt auf die durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Dokumente zu gewähren. Eventualiter sei die Rückleistung der Verrechnungssteuer auf einen Betrag in der Höhe von Fr. 1'393.05 festzulegen. Zur Begründung führte er aus, dass das «Recht zur Nutzung» kein

zivilrechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher Begriff sei. Es handle sich um das Recht einer von der Missbrauchsproblematik befreiten, positiv zu erfüllenden Rückerstattungs-Anspruchsvoraussetzung. Das zivilrechtliche Eigentum an den verrechnungssteuerbelasteten Einkünften befinde sich bei den Beschwerdeführern, ein Treuhandverhältnis habe nicht vorgelegen. Demnach sei die Rückerstattung unter dem Titel der Steuerumgehung zu prüfen. Eine Steuerumgehung gemäss den Kriterien des Bundesgerichts werde von der Beschwerdegegnerin behauptet, jedoch nicht bewiesen. In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, dass Frau X ihren drei Kindern A, B und C am 10. April 2000 je 2'150 M Aktien (N-Aktien) geschenkt habe, welche verrechnungssteuerbelastet seien. Wenn es den Beschwerdeführern darum gegangen wäre, Verrechnungssteuer zu vermeiden, würden die Aktien niemals geschenkt worden sein. Zwischen der Darlehensgewährung, welche über Jahre bzw. Jahrzehnte gewachsen sei, und der Investition in der Schweiz bestünde keinerlei Beziehung, weder bezüglich Zeitpunkt noch Höhe der Mittel. Insbesondere bestehe die Darlehensbeziehung gegenüber Herrn Y, der kaum verrechnungssteuerbelastete Titel halte.

Für den Fall, dass das Steuergericht von einer Steuerumgehung ausgehe, stelle der Pflichtige einen Eventualantrag. Die Darlehensverträge mit den im Ausland lebenden Kindern seien mit Herrn Y vereinbart worden. Insofern seien nur das Vermögen bzw. die Vermögenserträge von Herrn Y zur berücksichtigen. Die Verrechnungssteuer könne daher nur um den effektiv rückforderbaren Betrag von Fr. 1'303.05 gekürzt werden.

4. Mit Vernehmlassung vom 6. August 2008 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, dass das Recht zur Nutzung im Allgemeinen dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Vermögenswertes zustehe. Das schliesse indessen nicht aus, dass in Ausnahmefällen der zivilrechtliche Eigentümer das Nutzungsrecht nicht besitze, etwa wenn er vertraglich verpflichtet sei, den Kapitalertrag an Dritte weiterzuleiten. Das Nutzungsrecht gehe wirtschaftlich betrachtet dem zivilrechtlichen Eigentümer auch dann ab, wenn er zwar keiner formellen vertraglichen Verpflichtung zur Weiterleitung unterliege, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lasse, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibe. Vorliegend müsse aufgrund der Umstände den Beschwerdeführern das Recht zur Nutzung an den betreffenden Vermögenswerten abgesprochen werden, denn ihnen stehe kein «unbelastetes Recht» zur Nutzung zu, da ihnen aufgrund der im Jahr 2002 bezahlten Darlehenszinsen der Kapitalertrag nicht verbleibe.

Es sei zudem auf eine Steuerumgehung zu schliessen, da nicht ersichtlich sei, wozu zuvor von den Beschwerdeführern geschenkte Vermögenswerte wieder in Darlehensform «rückübertragen» würden; zumal aufgrund der Vermögenssituation der Beschwerdeführer keine Notwendigkeit zur Aufnahme von Darlehen bestanden habe. Zudem sei die Laufzeit des Darlehens auf 20 Jahre festgelegt worden, wobei es während dieser Zeit von den Darleihern nicht gekündigt werden könne. Dies stelle ein ungewöhnliches Vorgehen dar, was dazu führe, dass die von den Beschwerdeführern vereinnahmten (und mit der VST belasteten) Vermögenserträge teilweise in Form von Darlehenszinsen an die im Ausland wohnhaften Empfänger weitergeleitet wurden. Für diese auf

die im Ausland wohnhaften Empfänger entfallenden Anteile führe dieses Vorgehen zu einer Steuerersparnis im Umfang der hierfür zurückerstatteten Verrechnungssteuern.

Der Eventualantrag sei ebenfalls abzuweisen. Der Darlehensvertrag sei wohl nur von Herrn Y unterschrieben worden. Es müsse jedoch davon ausgegangen werden, dass er ebenfalls in Vertretung seiner Ehefrau gehandelt habe, zumal die Schenkungen auch aus dem Vermögen von Frau X erfolgt seien und das bewegliche Vermögen von Herrn Y die ausstehenden Darlehensforderungen gar nicht zu decken vermöge.

5. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 12. August 2008 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Im Wesentlichen führte sie zur Begründung an, dass das effektive, d.h. wirtschaftliche Recht zur Nutzung an den betreffenden Vermögenswerten Y und X abgesprochen werden müsse. Es müsse bei der vorliegenden Konstellation davon ausgegangen werden, dass die Kinder der Beschwerdeführer die von ihren Eltern geschenkt erhaltenen Vermögenswerte via Darlehen an die Beschwerdeführer nicht zur wirtschaftlichen Nutzung, sondern im Endeffekt bloss zur Verwaltung übertragen hätten. Den Beschwerdeführern stehe somit kein «unbelastetes Recht» zur Nutzung zu, weil ihnen aufgrund der im Jahr 2002 bezahlten Darlehenszinsen (an C, B und A) die Erträge aus den damals verschenkten Vermögenswerten schliesslich nicht verblieben seien. Auch unter dem Blickwinkel der Steuerumgehung müsse den Beschwerdeführern die Rückerstattungsberechtigung für die jeweiligen mit Verrechnungssteuern belasteten Fälligkeiten des Jahres 2002 verneint werden.

Erwägungen:

1. a) Nach Art. 58 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) kann der Betroffene gegen den Entscheid über die Rückleistungspflicht innert 30 Tagen seit der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission Beschwerde erheben; die Artikel 54 und 56 finden Anwendung.

Nach Art. 54 Abs. 1 VStG kann gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Verrechnungssteueramtes innert 30 Tagen nach der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden; die Beschwerde hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben. Vorbehalten bleibt Artikel 55.

Gemäss Art. 55 VStG kann der Kanton in seinen Vollzugsvorschriften bestimmen, dass sich das Einspracheverfahren und das Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission nach den für die Anfechtung und Überprüfung der Steuerveranlagung massgebenden kantonalen Verfahrensvorschriften (einschliesslich der Fristen) richtet, wenn der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch mit einer Veranlagungsverfügung verbunden worden ist.

b) Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um eine Rückerstattung von Verrechnungssteuern an den Pflichtigen, sondern um die Rückleistung durch diesen an die kantonale Steuerverwaltung. Das kantonale Dekret zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 spricht nur von Rückerstattung – im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung – und nicht von Rückleistung, d.h. der Rückforderung der bereits zuviel zurückerstatteten Verrechnungssteuer.

Im vorliegenden Fall sind daher weder die kantonalen Regelungen in § 9 Abs. 3 des Dekrets zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer noch diese im Steuergesetz in §§ 124 ff. StG anwendbar, betreffen diese lediglich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer und nicht deren Rückleistung.

Aus dem bisher Gesagten folgt, dass Art. 55 VStG vorliegend nicht zur Anwendung und das kantonale Verfahrensrecht infolgedessen nicht zum Zuge kommt und sich das Verfahren demgemäss nach den Vorschriften des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, VwVG, richtet.

2. a) Nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften in Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) findet dieses Gesetz Anwendung auf das Verfahren in Verwaltungssachen, die durch Verfügungen von Bundesverwaltungsbehörden in erster Instanz oder auf Beschwerde zu erledigen sind.

Nach Art. 1 Abs. 2 lit. e VwVG gelten als Behörden im Sinne von Absatz 1 andere Instanzen oder Organisationen ausserhalb der Bundesverwaltung, soweit sie in Erfüllung ihnen übertragener öffentlich-rechtlicher Aufgaben des Bundes verfügen. Gemäss Art. 47 Abs. 1 VwVG gilt dieses Gesetz auch für Beschwerdeinstanzen nach Bundesrecht, z.B. auch für das Bundesverwaltungsgericht als richterliche Behörde (Art. 47 Abs. 2 lit. b VwVG).

Gemäss Art. 58 Abs. 2 VStG (also einem Bundesgesetz) ist das Steuergericht die erste Beschwerdeinstanz und stellt das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft eine solche andere Instanz im Sinne von Art. 47 Abs. 1 lit. c VwVG dar, weshalb vorliegendfalls die Vorschriften des VwVG zur Anwendung gelangen.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

3. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die gewährte Rückerstattung von Verrechnungssteuern zu Unrecht erfolgt ist, weshalb die Eidgenössische Steuerverwaltung eine entsprechende Kürzung des Betrages angeordnet hat und infolgedessen die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit Entscheid vom 14. Mai 2007 die Rückleistung von Verrechnungssteuern in Höhe von Fr. 108'941.50 zu Recht verlangt.

4. Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Inländer ist u.a., wer im Inland Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat (Art. 9 Abs. 1 VStG) (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.57/2001 vom 14. Juni 2001, E. 2.b.).

a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 VStG hat ein nach den Artikeln 22–28 Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer: (a) auf Kapitalerträgen: wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass; (b) auf Lotteriegewinnen: wenn er bei der Ziehung Eigentümer des Loses war.

b) Berechtigter ist der Steuerträger, derjenige, auf den die Verrechnungssteuer überwält wurde. Als rückerstattungsberechtigt gilt der unmittelbare Empfänger der verrechnungssteuerbelasteten Leistung. Dies unter dem Vorbehalt, dass ihm dieser Anspruch nicht auf Grund fehlender Erfüllung der (übrigen) Anspruchsvoraussetzungen abzuerkennen ist (vgl. Bauer-Balmelli in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 21 VStG N 4).

Vorliegend wurden im Oktober 1995 im Rahmen der Vermögensverwaltung die Beteiligungen an der Z AG verkauft. Der daraus resultierende Erlös wurde je zu gleichen Teilen (je 3,5 Mio.) auf die Kinder des Pflichtigen B und A aufgeteilt. Aufgrund familiärer Interna kam dem Sohn C keine Beteiligung aus diesem Verkauf zu. Kurz danach schloss der Pflichtige mit Datum vom 1. Juli 1996 mit seinen Kindern B und A einen schriftlichen Darlehensvertrag über je Fr. 5,5 Mio. ab. Der gleiche Vertrag, nur in mündlicher Form, besteht auch zwischen dem Pflichtigen und seinem Sohn C. Die Vertragsparteien haben im Darlehensvertrag vereinbart, dass der Borger Zinsen in Höhe von max. $\text{libor} \pm 2\%$ zahlen dürfe und keine Verpflichtung zur Zahlung von jährlichen Zinsen bestehe. Die angefallenen Darlehenszinsen sind in der Folge nicht ausbezahlt, sondern den jeweiligen Darlehensbeträgen gutgeschrieben worden. Die Laufzeit der Darlehen wurde auf 20 Jahre festgelegt, wobei während dieser Dauer eine Kündigungsmöglichkeit seitens der Darleiher ausgeschlossen wurde.

c) Es ist vorliegend unbestritten, dass zwischen dem Pflichtigen und seinen Kindern Darlehensverhältnisse vorliegen (vgl. hiezu Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] Nr. 18/2008 vom 6. Februar 2008, E. 2.2. ff.). Eine Abgrenzung zur Vermögensverwaltung erübrigt sich daher. Auch wurden die jeweiligen Erträge ordnungsgemäss deklariert.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wie auch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vertreten die Ansicht, dass den Pflichtigen aufgrund der Umstände das Recht zur Nutzung an den Darlehen nach Art. 21 Abs. 1 VStG abgehe, da diesen kein unbelastetes Recht zustehe und der Kapitalertrag nicht bei den Pflichtigen verbleibe.

d) Der steuerehrliche Inländer hat nur dann Anspruch auf Rückerstattung der ihm von seinen Kapitalerträgen abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass. Das Recht zur Nutzung ist somit gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG das massgebliche 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. Bauer-Balmelli, a.a.O Art. 21 VStG N 7). Unter dem Recht zur Nutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG ist nicht Eigentum oder Nutzniessung zu verstehen, sondern der obligatorische Anspruch auf Ertrag, den der betreffende Vermögenswert abwirft; eine solche Auslegung entspricht auch dem allgemeinen Sprachgebrauch, wonach derjenige den Nutzen einer Sache hat, dem daraus auch der Ertrag zukommt. Dieses Nutzungsrecht darf indessen nicht bloss vorgegeben sein (vgl. ASA 54 [1985] S. 395).

Bei der Beurteilung, ob der Pflichtige tatsächlich ein Nutzungsrecht an den Erträgen der Darlehen hat, ist unbeschrieben der zivilrechtlichen Ausgestaltung dieser Darlehensverträge v.a. auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. Die Tatsache, dass der Darlehensnehmer nicht verpflichtet ist, die Darlehen zu verzinsen und in einem Fall auf eine Verzinsung sogar ganz verzichtet, spricht dagegen, dass die Pflichtigen nicht zur Nutzung der Erträge berechtigt sind. Im Weiteren ist nicht erkennbar, dass ein Zusammenhang zwischen den Vermögensanlagen und den Darlehen resp. den erzielten Erträgen und den gutgeschriebenen Darlehenszinsen besteht. Mit anderen Worten lassen sich den Darlehen keinerlei Vermögenswerte zuordnen bzw. ist keine erkennbare Aussonderung von Vermögenswerten ersichtlich. Zudem ist die erzielte Durchschnittsrendite mit rund 1,6% aus dem Wertschriftenvermögen erheblich tiefer als die Verzinsung der Darlehen der Kinder mit ca. 4%. Schliesslich ist auch festzustellen, dass die Pflichtigen diverse Bankdarlehen zur Finanzierung ihrer Aktiven aufgenommen haben. Auch die Verzinsung dieser Bankdarlehen mit ca. 3,4% liegt deutlich über der Durchschnittsrendite des Wertschriftenvermögens. Die Differenz zwischen den Zinssätzen für Bankdarlehen und Darlehen von Nahestehenden beträgt nur etwa 0,6%. Schliesslich werden bei einer Fremdfinanzierung immer Teile der Erträge aus den Aktiven für die Verzinsung der Passiven verwendet, wobei unbestrittenermassen ein Vermögensabgang stattfindet, welcher zwar indirekt die Erträge aus dem Wertschriftenvermögen vermindert, jedoch mit dem Recht als solches, die Erträge zu nutzen, in keinem Zusammenhang steht. Es stellt sich sodann im Weiteren die Frage, wie zu urteilen

wäre, wenn die Darlehen nicht von den Kindern gewährt würden, sondern von einem ausländischen Kreditinstitut. Das Recht zur Nutzung an den Erträgen würde dann nicht zur Diskussion stehen, da in einem solchen Fall nicht wie vorliegend ein gegenseitiges Vorteilsverhältnis zwischen dem Pflichtigen und seinen Kindern unterstellt werden könnte.

Es ist festzustellen, dass gemäss diesen Ausführungen den Vorwürfen der Eidgenössischen Steuerverwaltung wie auch denen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht gefolgt werden kann, der Pflichtige das Recht zur Nutzung an den Darlehen hat, weshalb er somit gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG auch das Recht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen kann.

5. Auch wenn die Voraussetzungen gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG erfüllt sind und insbesondere das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts dem Antragsteller zukommt, ist die Steuerrückerstattung nach Art. 21 Abs. 2 VStG gleichwohl unzulässig in all den Fällen, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Diese Bestimmung soll insbesondere verhindern, dass inländische Defraudanten oder Ausländer die gesetzliche Ordnung, die ihnen keinen Rückerstattungsanspruch gibt, umgehen, indem sie Vermögenswerte, die einen der Verrechnungssteuer unterliegenden Ertrag abwerfen, auf einen inländischen Dritten übertragen und von diesem die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erwirken lassen (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. Februar 2001 [SRK 1999–130]).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wie auch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vertreten vorliegend entsprechend die Auffassung, dass selbst wenn das Recht zur Nutzung an den Darlehen bei den Pflichtigen verbleibe, was jedoch verneint werde, noch immer der Vorbehalt der Steuerumgehung anzubringen sei.

Schliesslich hat das Kantonsgericht Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht mit Urteil vom 6. Februar 2008 über die vorliegende Konstellation betr. Staatssteuer 2003 eine Steuerumgehung bejaht und bereits dahingehend entschieden, dass zwar grundsätzlich jedermann frei ist, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt. Wird jedoch der Bogen überspannt und ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert, der an sich die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nicht erfüllt, wirtschaftlich indessen mit dem steuerbaren identisch ist, so gilt die Reizschwelle zwischen zulässiger und unzulässiger Steuerersparnis als überschritten.

Es führte im Weiteren aus, dass die Motivation für die gewählte Konstellation unklar bleibt und nur im Zusammenhang mit Steuerersparnissen Sinn macht. Daher muss von einer absonderlichen Rechtsgestaltung und davon ausgegangen werden, dass die Zinsabrede in den Darlehensverträgen zu Steuerersparniszwecken abgeschlossen wurde. Durch die gewählte Konstellation konnten Steuern gespart werden. Es zeigt sich demnach, dass eine steuerliche Entlastungsmöglichkeit bemüht wurde, welche nicht im Einklang mit dem Gesetz steht. Vorliegend kommt das Kantonsgericht in Ausübung der ihm gemäss § 45 Abs. 2 VPO zustehenden Kognition dazu,

dass im Vorgang von fakultativen Zinsenzahlungen in Form von Zuschlägen auf die Darlehen, welche aus Vermögenswerten bestanden, die den Kindern zuvor vom Vater geschenkt wurden, eine Steuerumgehung gesehen werden muss, weshalb die Zinsen nicht zum Abzug zugelassen werden können (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], Nr. 16/17/2008 vom 6. Februar 2008, E. 4.1f.).

6. Nach Art. 21 Abs. 2 VStG ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde.

a) Eine Steuerumgehung wird nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung angenommen wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, 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, und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.660/2006 vom 8. Juni 2007, E. 5.1; [BGE] Nr. 2A.123/2006 vom 10. Juli 2006, E. 2.2, mit weiteren Hinweisen, www.bger.ch; vgl. aber auch ASA Bd. 50, S. 586; ASA Bd. 68, S.).

b) Das Bundesgericht hat entsprechend (anlässlich der Anwendung des früheren gleichlautenden Wortlautes des VStB) ausgeführt, VStG 21 II beziehe sich auf die Umgehung insbesondere, «notament», der VSt, was darauf schliessen lässt, dass die Rückerstattung der VSt gleichfalls unzulässig ist, wenn sie zur Umgehung einer andern Steuer führte (vgl: Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Erläuterungen zu Art. 21 bis 33 des Gesetzes [Steuerrückerstattung], Basel, 1985, Art. 21 Abs. 2, N 4.3). Wenn immer eine Steuerumgehung vorliegt, sei es hinsichtlich der Verrechnungssteuer, sei es hinsichtlich der ordentlichen Steuer, hat gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG die Rückerstattung zu unterbleiben (ASA Bd. 50, S. 589).

c) In von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zitierten Entscheiden wurde eine Steuerumgehung angenommen, wo u.a. ein in der Schweiz wohnhafter Steuerpflichtiger von einer im Ausland wohnhaften Tochter verzinsliche Darlehen entgegennahm, um die erhaltenen Mittel in schweizerischen Wertpapieren anzulegen und der Tochter einen Darlehenszins zu vergüten, der ungefähr dem Ertrag dieser Wertpapiere entsprach. In solchen bzw. ähnlich gelagerten Fällen hat die Rechtsprechung somit eine Steuerumgehung bejaht und die Rückerstattung verweigert resp. die Rückleistung der Verrechnungssteuer gefordert (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 16. November 1976 in Steuerrevue 1981, S. 445ff. sowie Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.57/2001 vom 14. Juni 2001).

d) Nach Art. 22 Abs. 1 VStG haben natürliche Personen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten. Die Pflichtigen haben unbestrittenermassen Wohnsitz im Inland, weshalb sie grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer haben.

Vorliegend haben die Kinder des Pflichtigen ihren Wohnsitz in Österreich und den USA. Mit beiden Ländern bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, nach welchen die Sockelbelastung 15% beträgt. Personen mit Wohnsitz im Ausland verbleibt somit regelmässig eine definitive und endgültige Steuerbelastung (vgl. Steuerentlastungen für schweizerische Dividenden und Zinsen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen).

Dadurch, dass die Kinder mit Wohnsitz im Ausland dem Vater einen Teil ihres Vermögens als Darlehen zur Verfügung gestellt haben, die für die Verzinsung der Darlehen geltend gemachten Schuldzinsen für das Jahr 2002 in vollem Umfang vom Einkommen des Pflichtigen zum Abzug zugelassen worden sind, der Pflichtige mittels dieser Darlehen u.a. auch verrechnungssteuerpflichtige Erträge erwirtschaftet hat, er in der Folge die Verrechnungssteuer in vollem Umfang zurückfordert, liegt in casu eine Steuerersparnis in doppelter Hinsicht vor. Erstens haben die Pflichtigen die Schuldzinsen für das Jahr 2002 vollumfänglich zum Abzug bringen können und zweitens würden die Pflichtigen zusätzlich bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuern von einer wesentlichen Steuerentlastung profitieren, würden diese in vollem Umfang zurückerstattet. Das Kantonsgericht qualifizierte den Schuldzinsabzug für das Folgejahr 2003 wie bereits erwähnt als Steuerumgehung. Für das vorliegend zur Beurteilung stehende Jahr 2002 steht der Abzug von Schuldzinsen zwar nicht zur Diskussion. Jedoch ist aufgrund der identischen Sachlage der Jahre 2002 und 2003 kaum ein anderer Schluss denkbar, als dass auch für 2002 eine Steuerumgehung bejaht werden müsste. Die vollumfängliche Rückerstattung der Verrechnungssteuern betreffend das Jahr 2002 führt in Anbetracht der Gesamtsituation vor diesem Hintergrund aus mehreren Gründen im Ergebnis zu einer Steuerumgehung. Zum einen wurde der Schuldzinsabzug vollständig zum Abzug zugelassen, was für das Folgejahr vom Kantonsgericht als Steuerumgehung qualifiziert worden ist. Zum anderen würde den Darlehensgebern bei einer direkten Anlage ihres Vermögens in der Schweiz in verrechnungssteuerpflichtige Titel eine definitive und endgültige Steuerbelastung von 15% verbleiben, die sie jedoch durch die vorliegend gewählte Rechtsgestaltung vermeiden können, was im Ergebnis zu einer Steuerumgehung führt. Die Steuerersparnis im Falle einer Hinnahme dieses Vorgehens der Pflichtigen durch die Behörden ist sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Verrechnungssteuer immens und könnte bei einer sachgemässen Gestaltung der Vermögensplanung gerade nicht erreicht werden. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn die Pflichtigen keinen Schuldzinsabzug bei den Einkommenssteuern geltend machen könnten oder auch die Kapitalisierung der Darlehen verweigert würde. Eine Steuerersparnis bei der Einkommenssteuer könnte dann in letzterem Fall nicht festgestellt werden, was in der Konsequenz auch keine Steuerumgehung zur Folge hätte. Zudem könnte auch mangels zugelassenem Schuldzinsabzug keine quotal Berechnung der Kürzung der Vermögenserträge und der darauf lastenden Verrechnungssteuer vorgenommen werden.

Aufgrund all dieser Erwägungen ist festzustellen, dass der Rückleistungsentscheid der Steuerverwaltung vom 14. Mai 2007 zu Recht ergangen ist und die Beschwerde im Hauptantrag abzuweisen ist.

7. Im Weiteren macht der Vertreter der Pflichtigen eventualiter geltend, die Rückleistung der Verrechnungssteuer sei auf einen Betrag in Höhe von Fr. 1'393.05 festzulegen. Es seien nur das Vermögen bzw. die Vermögenserträge von Herrn Y zu berücksichtigen, da die Darlehensverträge nur mit ihm geschlossen worden seien.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Berechnung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht zu beanstanden ist. Das Bundesgericht führte in seinem Entscheid vom 14. Juni 2001 aus, es kann insbesondere nicht im Einzelnen nachvollzogen werden, welche Vermögenswerte wirtschaftlich das Pendant zu den Darlehen bildeten und damit welche deklarierten Erträge wirtschaftlich dem Beschwerdeführer selber und welche seinen Nachkommen zustehen. [...] Deshalb ist nicht zu beanstanden, dass zur Bestimmung des auf die Nachkommen entfallenden Anteils die erwähnten, steuerlich in Abzug gebrachten Schuldzinsen im Verhältnis der der Verrechnungssteuer unterliegenden Wertschriftenerträge zu den nicht mit der Steuer belasteten Erträgen aufgeteilt werden (vgl. dazu Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.57/2001 vom 14. Juni 2001, E. 4.). Die einzelnen Vermögenswerte können vorliegend wie erwähnt den Darlehenszinsen nicht direkt zugeordnet werden, weshalb die Zuordnung zu Vermögenswerten des Ehemannes ebenso wenig möglich ist. Zudem werden Ehegatten gemeinsam veranlagt und sind diese gemeinsam steuerpflichtig, weshalb der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch von beiden Ehegatten gestellt wird.

Aus diesen Gründen kann somit auch dem Eventualantrag nicht entsprochen werden und ist dieser abzuweisen.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.– aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...