

3-BV.2019.1

P 184

Urteil vom 24. März 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richterin Sramek Richter Herzog Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Beschwerde- führerin	A. _____ vertreten durch BDO AG, Fabrikstrasse 50, 8005 Zürich Zustelladresse: BDO AG, Entfelderstrasse 1, 5001 Aarau
-------------------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Rechtsdienst, vom 7. Juni 2019 betreffend Rückforderung der bereits zurückerstatteten Verrechnungssteuer 2014
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

B. besass per 31. Dezember 2013 20 Stammanteile zu je CHF 1'000.00 der C. GmbH (Beteiligungsquote am Kapital: 100 %).

2.

2.1.

Am 16. Januar 2014 schied B. aus der C. GmbH aus. Neue Gesellschafterin mit 20 Stammanteilen zu je CHF 1'000.00 wurde die D. AG.

2.2.

Am 21. Oktober 2014 gingen die Aktiven und Passiven der C. GmbH infolge Fusion auf die D. AG über und die GmbH wurde im Handelsregister gelöscht.

3.

B. und A. deklarierten im Wertschriftenverzeichnis 2014 20 Stammanteile der C. GmbH mit einem Steuerwert von CHF 0.00 und einen Bruttoertrag (Dividende) von CHF 90'000.00.

4.

4.1.

Mit Verrechnungssteuer-Entscheid vom 13. April 2017 setzte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, den Bruttoertrag 2014 der C. GmbH statt der deklarierten CHF 90'000.00 auf CHF 0.00 und dementsprechend auch den Rückerstattungsanspruch von B. auf CHF 0.00 fest. Der Entscheid enthielt die folgende Begründung:

"Ihrem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer-Abzüge 2014 kann nicht stattgegeben werden. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a hat ein 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 Vermögenswertes besass. Gemäss dem in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid über die Nachsteuerverfügung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vom 20. Januar 2017 waren Sie weder im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses noch bei Fälligkeit der Dividende zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligungsrechte. Somit erfolgt weder eine Besteuerung noch eine Verrechnungssteuer-Rückerstattung:

-C. GmbH / Dividende von CHF 90'000.-"

Im Weiteren wurde B. die bereits zurückerstattete bzw. von der Finanzverwaltung Q. ausbezahlte Verrechnungssteuer 2014 in der Höhe von CHF 31'500.00 in Rechnung gestellt.

4.2.

Der Entscheid vom 13. April 2017 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

5.

5.1.

Mit Schreiben vom 21. August 2017 teilte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, A. das Folgende mit:

"Rechtsgrund für den Rückforderungsanspruch des Kant. Steueramt (KStA):

Das KStA hat gegenüber den Steuerpflichtigen eine Nichtschuld i.S. von Art. 63 Abs. 1 OR beglichen. Die Steuerpflichtigen sind deshalb ungerechtfertigt bereichert (Art. 62 ff. OR; vgl. dazu auch BGE 141 II 447 E. 8.5).

Wer ist zur Rückerstattung verpflichtet?

Wie sich herausstellte, war der Begünstigte nicht zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligungsrechte. Somit erfolgte weder eine Besteuerung noch eine eigentliche Verrechnungssteuerrückerstattung an die Pflichtigen (vgl. dazu den Bruttoertrag von 0.- für die Steuerperiode 2014; Rückerstattungsanspruch ist ebenfalls 0.-). Beim Betrag, um den die Steuerpflichtigen bereichert wurden, handelt es sich somit nicht um eine Steuerschuld (keine Verrechnungssteuerschuld bzw. keine Schuld bei den Kantons- und Gemeindesteuern). Aus diesem Grund finden auch die Haftungsbestimmungen für Steuerschulden (§ 22 StG) keine Anwendung.

Somit gilt einzig das Obligationenrecht (OR), dessen Art. 62 folgendes besagt: Zur Rückerstattung verpflichtet ist, wer in ungerechtfertigter Weise aus dem Vermögen eines anderen bereichert worden ist. Die Überweisung der Nichtschuld erfolgte am 2. Dezember 2015 auf das gemeinsame Sparkonto von B. und A.. Bereichert im Sinne von Art. 62 Abs. 1 OR sind somit beide genannten Personen. Weil mit der fälschlich erfolgten Rückerstattung auf das gemeinsame Konto sowohl Herr B. als auch Frau A. bereichert wurden, hat die Rückforderung an beide zu erfolgen.

Dass die ursprüngliche Forderung auf einer Dividende beruht, die aus einer Firma von Herrn B. stammte, spielt keine Rolle und führt nicht zu einer ausschliesslichen Haftung bei ihm. Weil der Dividendenertrag ja ohnehin nicht ihm zugeordnet wird (keine Berechtigung nach Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG), ist somit Herr B. im Hinblick auf die ungerechtfertigte Bereicherung nicht anders gestellt als seine getrennt lebende Frau. Insbesondere ergibt sich dadurch keinerlei Beschränkung der Haftung für die Rückforderung bei Frau A..

Wir bitten Sie den Betrag von Fr. 15750.- mit beiliegendem Einzahlungsschein bis 7. September 2017 zu überweisen.

Herr B. wird mittels separater Korrespondenz inkl. Einzahlungsschein auch wie vorliegend informiert."

5.2.

A. nahm dazu mit Schreiben vom 28. August 2017 wie folgt Stellung:

"Seit Beginn der Ehe mit B. wurde eine Gütertrennung vereinbart. Damit haben wir als Ehegatten Ausdruck geleistet, dass jeder Ehegatte sein Vermögen selber verwaltet. Dazu gehört selbstverständlich auch die Firma von Herrn B., an der ich selber nie beteiligt war. Auszahlungen der Firma - seien dies Darlehens-, Lohn-, oder Dividendenzahlungen, erfolgten stets zu Gunsten des Vermögens von Herrn B.. Ebenso war Herr B. für die Deklaration seiner Einkommens- und Vermögenswerte selbst verantwortlich.

Die von Ihnen erfolgte Rückerstattung der Verrechnungssteuer bezeichnen Sie als Nichtschuld und Sie bezeichnen mich als ungerechtfertigt bereichert. Wie auch immer Sie dies bezeichnen, die Auszahlung erfolgte aufgrund der Dividenden-Deklaration meines Gatten. Damit mag er sich ungerechtfertigt bereichert haben. Über das auf beide Namen lautende Konto erfolgte nach der Trennung keine güterrechtliche Auseinandersetzung, Herr B. hat den Restsaldo zu seinen Gunsten bezogen. Ich erachte deshalb die Rückerstattung als persönliche Schuld meines Gatten, für die ich nicht hafte.

Eine ungerechtfertigte Bereicherung ist zurückzuerstatten, sofern sie noch vorhanden ist. Wie erwähnt erfolgte keine güterrechtliche Auseinandersetzung und ich verfüge seit der Trennung über kein Vermögen. In der Beilage finden Sie meine Steuererklärung 2016 als Nachweis."

6.

6.1.

Am 11. Oktober 2017 leitete das Regionale Betreibungsamt R. für die "Rückforderung Verrechnungssteuer gem. Entscheid v. 13.04.2017" im Betrag von CHF 15'750.00 die Betreibung gegen A. ein, worauf diese am 12. Oktober 2017 Rechtsvorschlag erhob.

6.2.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2017 ersuchte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer, beim Bezirksgericht R. um Erteilung der Rechtsöffnung für CHF 15'750.00.

6.3.

Mit Entscheid vom 22. Januar 2018 wies das Bezirksgericht R. das Gesuch ab.

7.

7.1.

Mit Schreiben von 25. September 2018 betreffend "Verrechnungssteuerentscheid Fälligkeiten 2014; Rückerstattung" teilte das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, A. das Folgende mit:

"Wir beziehen uns auf die bisher geführte Korrespondenz zwischen Ihnen und unserer Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung. Im Schreiben vom 15. November 2017 zu Handen des Bezirksgerichts R. machen Sie geltend, der gesamte ausstehende Betrag von total Fr. 31'500.- sei bei Herrn B. einzufordern. Sie begründen Ihren Antrag damit, dass Sie nicht (mehr) bereichert seien, weil der Grossteil des auf das gemeinsame Konto überwiesenen Betrages von Herrn B. bezogen worden sei und nicht von Ihnen. Aufgrund Ihrer Angaben muss konkret von folgenden Bezügen vom gemeinsamen Konto ausgegangen werden:

Bezüge von Ihnen:

Fr. 2'000.- als Überbrückung für Ihr Geschäft

Bezüge von Herrn B.:

Fr. 18'000.- für Säule 3a, Auto- und Wohnwagenreparatur etc.

Bezüge zugunsten von beiden:

Restbetrag von ca. Fr. 11'500.- zugunsten von beiden (je hälftig für gemeinsame Steuern und Haushalt)

Um klären zu können, in welchem Umfang die einzelnen Personen eine Bereicherung zu Lasten des gemeinsamen Kontos erfahren haben, bitten wir Sie, Ihre Aussagen beweismässig zu belegen. Wir bitten Sie, uns **innerhalb von 30 Tagen** seit Zustellung des vorliegenden Schreibens konkrete Nachweise für Ihre Sachdarstellung einzureichen (Kontoauszug betr. das gemeinsame Konto, Zahlungsnachweise, Verwendungsnachweise, Verträge, Belege usw.)."

7.2.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2018 kam A. dem Ersuchen des Kantonalen Steueramts, Rechtsdienst, nach.

7.3.

Mit Schreiben von 30. November 2018 betreffend "Verrechnungssteuerentscheid Fälligkeiten 2014; Rückerstattung der Bereicherung" teilte das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, A. das Folgende mit:

"Wir beziehen uns auf die bisher geführte Korrespondenz zwischen Ihnen und bedanken uns für die in oben genannter Angelegenheit eingereichten Unterlagen. Wegen der mit Datum vom 12. Dezember 2015 irrtümlich erfolgten Überweisung von Fr. 31'500.- auf ein gemeinsames Konto wurden Sie und Ihr damaliger Ehemann, Herr B., ungerechtfertigt bereichert. Diese Bereicherung muss von Ihnen bzw. Ihrem damaligen Ehemann gestützt auf den Grundsatz der ungerechtfertigten Bereicherung (Art. 62 ff. OR), der auch im öffentlichen Recht gilt (vgl. dazu Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016, RN 148 ff.), dem Kantonalen Steueramt zurückerstattet werden.

Basierend auf den von Ihnen eingereichten Unterlagen haben wir die jeweilige Bereicherung für jede Person gesondert berechnet (vgl. dazu die Beilage).

Demnach sind Bezüge im Betrag von insgesamt **Fr. 10'435.-** Ihnen zuzurechnen, während Bezüge im Betrag von **Fr. 21'065.-** auf Herrn B. entfallen. Das bedeutet, dass Sie in diesem Umfang zur Rückerstattung verpflichtet sind. Soweit Sie mit der Berechnung einverstanden sind, bitten wir Sie, den genannten Betrag so bald als möglich zu überweisen und sich zu diesem Zweck mit unserer Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung in Verbindung zu setzen (Frau Doris Robert, 062 835 27 09). Falls Sie mit der Berechnung nicht einverstanden sind, so bitten wir Sie, unter Vorlage von entsprechenden Belegen, **bis Mitte Januar 2019** zu begründen, weshalb der von uns errechnete Betrag nicht zutreffen soll."

7.4.

A. nahm dazu mit Schreiben vom 11. Januar 2019 wie folgt Stellung:

"Mit Entscheid vom 22.1.2018 hat das Bezirksgericht R. festgehalten, dass die von Ihnen eingereichten Unterlagen die betriebene Forderung nicht in vollstreckbarer Weise nachweisen. Es liegt noch immer keine Verfügung vor, die mich eindeutig als Schuldnerin verpflichtet.

Dass ich mich durch Ihre irrtümlich auf das falsche Konto getätigte Überweisung nicht persönlich bereichert habe, habe ich bereits umfassend dargelegt. Ich habe mit der zurückbezahlten Verrechnungssteuer grundsätzlich nichts zu tun, diese basierte offensichtlich auf einer geschäftlichen Aktivität meines Gatten. Es betrifft also sein Vermögen allein, umso mehr, als dass wir seit Ehebeginn unter dem Güterstand der Gütertrennung leben.

Ich war schon vor der Trennung der Ehe nur zu einem kleinen Teil erwerbstätig und habe nur wenig zu den Auslagen beigetragen. Dies entsprach auch dem ausdrücklichen Willen meines Gatten. Auch heute bin ich auf die Unterhaltszahlungen meines Gatten angewiesen. Ihre Überlegung bezüglich den 50%igen Anteilen an den Auslagen ist schon deshalb nicht akzeptabel. Ich weise Ihre Forderung deshalb vollumfänglich zurück.

Noch einmal teile ich Ihnen mit, dass ich über kein ausreichendes Vermögen verfüge und meinen Lebensunterhalt gerade so bestreiten kann. Die Rückzahlung einer Schuld, die notabene meinen Mann betrifft, wäre für mich eine ausserordentliche Härte. Ich fordere Sie deshalb noch einmal dazu auf, den gesamten Betrag bei B. einzufordern."

8.

Mit Verfügung betreffend "Rückerstattung Verrechnungssteuer 2014" vom 28. März 2019 fällte das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, den folgenden Entscheid:

"A. wird verpflichtet, den Betrag von Fr. 10'435.- an das Kantonale Steueramt zurückzuzahlen."

9.

Gegen die Verfügung vom 28. März 2019 erhob A. mit Schreiben vom 23. März (recte: April) 2019 Einsprache. Sie beantragte die Aufhebung der Verfügung und dass für den gesamten Betrag B. haftbar gemacht werde.

10.

Mit Entscheid betreffend "Rückerstattung Verrechnungssteuer 2014" vom 7. Juni 2019 wies das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, die Einsprache ab und verpflichtete A., den ausstehenden Betrag von CHF 10'435.00 an das Kantonale Steueramt zurückzuzahlen.

11.

Den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2019 (Zustellnachweis nicht aktenkundig) hat A. mit rechtzeitiger Beschwerde vom 7. Juli 2019 (Postaufgabe am 8. Juli 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

"In der Sache:

1. *Es sei der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 7. Juni 2019 betreffend Rückerstattung Verrechnungssteuer 2014 aufzuheben und sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich der fälschlicherweise ausgerichteten Verrechnungssteuer-Rückerstattung für das Jahr 2014 gegenüber dem kantonalen Steueramt nicht rückleistungspflichtig ist.*
2. *Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.*

Prozessual:

3. *Die Beschwerdeführerin sei von der Kosten- und Vorschusspflicht zu befreien und sei BDO AG als ihre unentgeltliche Rechtsvertreterin zu bestellen.*
1. *Der Beschwerdeführerin sei Gelegenheit zu geben, ihre Bedürftigkeit nachzuweisen."*

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

12.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung der Beschwerde (unter Kostenfolge). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingereicht.

13.

A. hat keine Replik erstatten lassen.

14.

14.1.

Mit Schreiben vom 15. April 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht die Eidgenössische Steuerverwaltung um eine Stellungnahme zu verschiedenen Fragen ersucht. Sie kam dem Ersuchen mit Eingabe vom 7. September 2021 nach.

14.2.

Das Kantonale Steueramt hat dazu keine Stellungnahme eingereicht. A. hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

15.

Am 16. Dezember 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht die Angelegenheit ein erstes Mal beraten.

16.

An der heutigen Sitzung des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Fall entschieden.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft eine Forderung des Kantonalen Steueramtes in der Höhe von CHF 10'435.00 gegenüber der Beschwerdeführerin aus ungerechtfertigter Bereicherung im Zusammenhang mit einer zurückerstatteten Verrechnungssteuer 2014.

2.

Die Verwaltung hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten, einen Rückforderungsanspruch gegen eine Privatperson geltend zu machen: Entweder klagt sie den Anspruch bei einem Gericht ein oder sie erlässt eine formelle Verfügung an die Adresse der rückzahlungspflichtigen Person, mit der sie diese zur Rückzahlung auffordert. Die Verwaltung kann und soll grundsätzlich staatliche Rückforderungsansprüche auf dem Verfügungsweg geltend machen und durchsetzen. Dazu bedarf es keiner ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, weil auch die Rückforderung einer Leistung als Anwendung des Gesetzes gilt. Diesem allgemeinen Grundsatz gehen aber ausdrückliche Verfahrensvorschriften in Verwaltungsrechtspflegegesetzen oder in Erlassen vor, die einen Rückforderungsanspruch ausdrücklich begründen (vgl. Luzius Müller, Die Rückerstattung rechtswidriger Leistungen als Grundsatz des öffentlichen Rechts, Basel/Stuttgart 1978, S. 82 f.).

Demnach ist die Verwaltung bei Anwendbarkeit von öffentlichem Recht (in casu: Verrechnungssteuerrecht) berechtigt, Rückforderungsansprüche gemäss Art. 62 OR ff. auf dem Verfügungsweg geltend zu machen, auch wenn das Spezialgesetz dies nicht ausdrücklich regelt. Andernfalls bleibt ihr dieser Weg verschlossen bzw. hat sie den Klageweg zu beschreiten.

3.

3.1.

Die Vertreterin der Beschwerdeführerin beantragt in der Beschwerde, es sei der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2019 aufzuheben und festzustellen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich der fälschlicherweise ausgerichteten Verrechnungssteuer-Rückerstattung für das Jahr 2014 dem Kantonalen Steueramt nicht rückerstattungspflichtig sei. Mit dem Feststellungsbegehren wird sinngemäss (auch) die Aufhebung der Verfügung vom 28. März 2019 beantragt.

3.2.

Das Kantonale Steueramt, Rechtsdienst, hat seinen "Rückforderungsanspruch [gegenüber der Beschwerdeführerin] für den noch nicht zurück bezahlten Teil der unrechtmässig erfolgten Zahlung" auf dem Verfügungsweg (Verfügung vom 28. März 2019 und Entscheid vom 7. Juni 2019) geltend gemacht. Es ist der Auffassung, dass es dazu gestützt auf Art. 31

Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) in Verbindung mit § 9 Abs. 3 der aargauischen Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 14. November 2001 (VStV AG) berechtigt ist. Sollte sich der "Anspruch wider Erwarten nicht auf die Verrechnungssteuer-Gesetzgebung stützen" lassen, gelte subsidiär das allgemeine Bereicherungsrecht, das im öffentlichen Recht analog anzuwenden sei (vgl. Verfügung vom 28. März 2019).

3.3.

Es ist daher im Folgenden zu prüfen, ob die vorliegende Angelegenheit in den Anwendungsbereich des Verrechnungssteuerrechts fällt.

4.

4.1.

4.1.1.

Der Anwendungsbereich des VStG (Stand am 1. Januar 2014) wird in Art. 1 ("Gegenstand des Gesetzes") wie folgt umschrieben:

"¹ Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen; wo es das Gesetz vorsieht, tritt anstelle der Steuerentrichtung die Meldung der steuerbaren Leistung.

² Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe dieses Gesetzes vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet."

Dieser "Programmartikel" enthält eine konzise Umschreibung des Konzeptes der Verrechnungssteuer. Darin werden nicht nur der Gegenstand der Steuer, sondern auch die Erhebungsformen, die Überwälzung sowie die Rückerstattung klar umrissen (vgl. Bauer-Balmelli/Reich, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2. Auflage, Basel 2012, Art. 1 VStG [Einleitung]).

4.1.2.

Das Steuerobjekt (Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen, Lotteriegewinne und Versicherungsleistungen) ist gemäss den unterschiedlichen Ertragsquellen dreigeteilt; dementsprechend zerfällt die Verrechnungssteuer in verschiedene Einzelsteuern, wobei die Steuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens ihrerseits weiter aufgegliedert ist. Aus dem Steuerobjekt ergibt sich auch das Steuersubjekt als "Schuldner der steuerbaren Leistung" (Art. 10 Abs. 1 VStG; vgl. Bauer-Balmelli/Reich, a.a.O., Vorbemerkungen N 12 ff.; Pfund, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1 bis 20 des Gesetzes, Basel 1971, Art. 10 VStG N 1.1 ff.).

4.1.3.

Die Phase der Steuererhebung wird durch folgende Elemente definiert: Objekt der Verrechnungssteuer sind die Erträge aus beweglichem Kapitalvermögen, Lotteriegewinne und Versicherungsleistungen aus inländischen Quellen. Subjekt, d.h. zur Erfüllung der Steuerpflicht verpflichtet, ist der inländische Leistungsschuldner, welcher je nach konkretem Sachverhalt seine Pflicht durch Entrichtung und Überwälzung der Steuer auf den Leistungsempfänger und Steuerträger oder aber durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt. Erfolgt die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung, ist das ordentliche Verrechnungssteuerverfahren abgeschlossen; erfolgt sie dagegen durch Entrichtung und Überwälzung der Steuer, kommt das Verfahren in die Phase der Steuerrückerstattung (vgl. Bauer-Balmelli/Reich, a.a.O., Vorbemerkungen N 46).

4.1.4.

Durch den Akt der Überwälzung der Steuer auf den Leistungsempfänger wird dieser zum Steuerträger und damit zum grundsätzlich Rückerstattungsberechtigten. Für den inländischen Leistungsempfänger erfolgt die Steuerrückerstattung auf Grund der im Verrechnungssteuergesetz vorgesehenen Regeln: Vorausgesetzt werden die steuerliche Zugehörigkeit, das Recht zur Nutzung am den Ertrag abwerfenden Vermögen oder Eigentum bei Lotteriegewinnen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, die Deklaration resp. Verbuchung der Leistung und des dieser zugrunde liegenden Vermögens sowie die formgültige Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs innert Frist (vgl. Bauer-Balmelli/Reich, a.a.O., Vorbemerkungen N 48).

4.2.

Das Verrechnungssteuerrecht kann also nur auf verrechnungssteuerpflichtige und rückerstattungsberechtigte Personen (Leistungsschuldner, Leistungsempfänger, Steuerträger) angewendet werden.

4.3.

4.3.1.

Über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Art. 52 Abs. 2 VStG) bzw. über den Anspruch von B. (Ex-Ehemann der Beschwerdeführerin und ehemaliger Gesellschafter der C. GmbH) auf Rückerstattung der auf der Dividende der C. GmbH erhobenen bzw. abgelieferten Verrechnungssteuer 2014 hat das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, mit Verrechnungssteuer-Entscheid bzw. Verfügung vom 13. April 2017 entschieden und den Rückerstattungsanspruch auf CHF 0.00 festgesetzt (vgl. § 2 Abs. 2 lit. a und lit. b VStV AG [sog. Entscheid über den Rückerstattungsanspruch]). Dieser Entscheid ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

4.3.2.

Die Beschwerdeführerin hielt weder Stammanteile der C. GmbH, noch stand ihr eine Dividende dieser Gesellschaft zu. Sie war diesbezüglich daher weder verrechnungssteuerpflichtig, noch rückerstattungsberechtigt. Dementsprechend hat sie auch keinen Rückerstattungsantrag für die auf der Dividende der C. GmbH erhobenen Verrechnungssteuer 2014 gestellt. Die Rückerstattung ist vielmehr an den vermeintlich rückerstattungsberechtigten Antragsteller, den damaligen Ehemann der Beschwerdeführerin, erfolgt. Unter diesen Umständen ist das Verrechnungssteuerrecht in Bezug auf die Dividende der C. GmbH auf die Beschwerdeführerin nicht anwendbar. Dass die (unrechtmässige) Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2014 auf ein gemeinsames Konto der damaligen Eheleute erfolgte, vermag daran nichts zu ändern.

Entgegen der Auffassung des Kantonalen Steueramtes lässt sich die Rückzahlungspflicht der Beschwerdeführerin also nicht auf Art. 31 Abs. 1 VStG i.V.m. § 9 Abs. 3 VStV AG stützen.

4.3.3.

Im Weiteren trifft es zwar zu, dass es sich beim Anspruch auf Rückerstattung einer ungerechtfertigten Bereicherung um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz handelt, welcher (analog zu den privatrechtlichen Regeln über die ungerechtfertigte Bereicherung [Art. 62 ff. OR]) auch im öffentlichen Recht zur Anwendung gelangt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juli 2016 [2C_824/2015], mit weiteren Hinweisen; Erw. 2). Die Anwendung von Art. 62 ff. OR auf dem Verfügungsweg setzt vorliegend jedoch die Anwendbarkeit des Verrechnungssteuerrechts voraus.

5.

5.1.

Zusammenfassend ist das Verrechnungssteuerrecht in Bezug auf die Dividende der C. GmbH auf die Beschwerdeführerin nicht anwendbar, d.h. weder Art. 31 Abs. 1 VStG i.V.m. § 9 Abs. 3 VStV AG, noch subsidiär Art. 62 ff. OR. Daraus folgt, dass das Kantonale Steueramt nicht berechtigt ist, seinen der Beschwerdeführerin gegenüber bestehenden Anspruch auf Rückforderung der ungerechtfertigten Bereicherung auf dem Verfügungsweg geltend zu machen.

5.2.

Überdies ist das Kantonale Steueramt auch nicht berechtigt, seine Rückforderung ausschliesslich gestützt auf die privatrechtlichen Regeln über die ungerechtfertigte Bereicherung nach Art. 62 OR ff. auf dem Verfügungsweg geltend zu machen und durchzusetzen (vgl. Erw. 2). Aber selbst wenn es diesen Weg beschreiten könnte, wäre das Spezialverwaltungsgericht nicht Beschwerdeinstanz.

6.

Es sind daher in Gutheissung der Beschwerde die Verfügung des Kantonalen Steueramtes, Rechtsdienst, vom 28. März 2019 und der Entscheid des Kantonalen Steueramtes, Rechtsdienst, vom 7. Juni 2019 aufzuheben.

7.

Zum Klageweg erübrigen sich Ausführungen des Spezialverwaltungsgerichts, da dieser nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet. Es ist dem Kantonalen Steueramt überlassen, diesen Weg zur Durchsetzung seines Rückforderungsanspruches gegenüber der Beschwerdeführerin zu beschreiten.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990 [analog]).

8.2.

8.2.1.

Ausserdem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 DBG [analog]). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 3'022.40. Sie basiert auf Stundenansätzen von CHF 240.00 bzw. CHF 330.00.

8.2.2.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 24. Februar 2022 in Sachen E.S. [3-RV.2021.13]; vgl. auch VGE vom 5. April 2022 in Sachen T.W. [WBE.2021.289]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 2'683.15. Diese ist angemessen und auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde werden die Verfügung des Kantonalen Steueramtes, Rechtsdienst, vom 28. März 2019 und der Entscheid des Kantonalen Steueramtes, Rechtsdienst, vom 7. Juni 2019 aufgehoben.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 2'683.15 (inkl. 7.7% MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Entscheid kann **innert 30 Tagen**, von der Zustellung an gerechnet, beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** erhoben werden. Die Beschwerdefrist kann nicht verlängert werden. Sie steht still vom siebenten Tag vor Ostern bis und mit dem siebenten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 24. März 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic