

**3-BV.2021.2**

P 199

**Urteil vom 19. Dezember 2024**

Besetzung      Präsident Fischer  
                         Richter Senn  
                         Richter Wick  
                         Gerichtsschreiber Lenarcic

Beschwerde-  
führer 1      **A.** \_\_\_\_\_

Beschwerde-  
führerin 2      **B.** \_\_\_\_\_

beide vertreten durch Fundus Treuhand AG, Badenerstrasse 567,  
8048 Zürich

Gegenstand      **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,  
Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, vom 15. April 2021**  
betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2015 und 2016

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2019 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerten Leistungen der C.\_\_\_\_\_ AG der Jahre 2015 und 2016 von insgesamt CHF 33'421.00 (CHF 17'821.00 ["Auslagenersatz"] + CHF 15'600.00 ["Arbeitszimmer Q.\_\_\_\_\_"]) an ihren Aktionär A.\_\_\_\_\_ die Verrechnungssteuer.

### **2.**

Mit Schreiben vom 28. November 2019 liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ bei der Abteilung Steuern der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ die Rückerstattung der von der C.\_\_\_\_\_ AG am 25. November 2019 bezahlten Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 11'697.35 beantragen.

### **3.**

Mit Entscheid vom 10. Dezember 2020 verweigerte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 33'421.00 erhobenen Verrechnungssteuern der Jahre 2015 und 2016. Der Entscheid enthielt unter anderem die folgende Begründung:

"Gemäss neuem Art. 23 Abs. 2 VStG tritt die Verwirkung nur dann nicht ein, wenn die Einkünfte in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben werden. Bei offensichtlich während Jahren verbuchtem Privataufwand kann typischerweise nicht von einem Versehen gesprochen werden.

Der Antrag auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den geldwerten Leistungen wird deshalb abgewiesen."

### **4.**

Gegen den Entscheid vom 10. Dezember 2020 liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 11. Januar 2021 Einsprache erheben. Sie beantragten die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 33'421.00 erhobenen Verrechnungssteuern der Jahre 2015 und 2016.

### **5.**

Mit Entscheid vom 15. April 2021 wies das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Einsprache ab.

### **6.**

Den Einspracheentscheid vom 15. April 2021 (Zustelldatum nicht aktenkundig) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs (recte: Beschwerde) vom 17. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriften-

bewertung, weiterziehen lassen, welches diese an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergeleitet hat. Sie beantragen das Folgende:

**"materiellen Antrag:**

*Der angefochtene Entscheid sei vollständig aufzuheben und es sei die Verrechnungssteuer für das Jahr 2015 im Betrag von CHF 5'919.55 und für das Jahr 2016 im Betrag von CHF 5'777.80 zurückzuerstatten*

*Alles unter a/o Kostenfolge (zzgl. MWST).*

sowie die folgenden

**prozessualen Anträge:**

(1)

*Es seien die vollständigen Akten betreffend den Rückforderungsanspruch der Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] für die Verrechnungssteuer für die Jahre 2015 und 2016 durch das Spezialverwaltungsgericht bei den Steuerämtern beizuziehen.*

(2)

*Das Doppel der Rekursantwort [recte: Beschwerdeantwort] sei den Rekurrenten [recte: Beschwerdeführern] nach Erhalt durch das Rekursgericht zuzustellen."*

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

**7.**

Das Kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

**8.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben keine Replik erstatten lassen.

**9.**

**9.1.**

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ um Einholung einer Stellungnahme des Kantonalen Steueramts P.\_\_\_\_\_ zu verschiedenen Fragen betreffend dessen Revisionsbericht vom 23. April 2019 (Fall Nr.: aaa) betreffend die C.\_\_\_\_\_ AG bis zum 4. Dezember 2023.

**9.2.**

Mit E-Mail vom 9. Januar 2024 nahm das Kantonale Steueramt P. \_\_\_\_\_ zu den Fragen Stellung.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Die vorliegende Beschwerde betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2015 und 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG), die Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV) sowie die aargauische Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 14. November 2001 (VStV AG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Beschwerdeführer ist Aktionär der C.\_\_\_\_\_ AG. Er ist Präsident des Verwaltungsrates (mit Einzelunterschrift) und hält mit seiner Ehefrau (ebenfalls Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift) 70 % der Aktien der Gesellschaft. Das Kantonale Steueramt P.\_\_\_\_\_ (KStA P.\_\_\_\_\_) stellte im Rahmen seiner Buchprüfung vom 12. und 13. März 2019 betreffend die C.\_\_\_\_\_ AG unter anderem fest, dass "als verdeckte Gewinnausschüttung im Gewinn und Einkommen des Aktionärs A.\_\_\_\_\_" für die Jahre 2015 und 2016 insgesamt CHF 33'421.00 aufzurechnen seien. Dieser Betrag setzt sich aus geschäftsmässig nicht begründetem "Auslagenersatz" von insgesamt CHF 17'821.00 (CHF 9'113.00 [2015] + CHF 8'708.00 [2016]) sowie aus geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen von insgesamt CHF 15'600.00 (CHF 7'800.00 [2015] + CHF 7'800.00 [2016]) für die Miete eines Arbeitszimmers in der Liegenschaft der Beschwerdeführer zusammen. Mit Schreiben vom 31. Oktober 2019 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der C.\_\_\_\_\_ AG mit, dass ihr vom KStA P.\_\_\_\_\_ geldwerte Leistungen von insgesamt CHF 61'647.00 gemeldet worden seien, welche grundsätzlich der Verrechnungssteuer unterliegen würden. Die auf diesen Leistungen erhobene Verrechnungssteuer von CHF 21'576.45 wurde am 25. November 2019 durch die C.\_\_\_\_\_ AG beglichen. Am 28. November 2019 beantragten die Beschwerdeführer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 11'697.35, welche die Vorinstanz verweigerte, weil die aufgerechneten geldwerten Leistungen in den Steuererklärungen 2015 und 2016 der Beschwerdeführer (eventual-) vorsätzlich nicht deklariert worden seien und daher keine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vorläge.

#### **2.2.**

Die Vertreterin der Beschwerdeführer beantragt in der Beschwerde die Rückerstattung der Verrechnungssteuern der Jahre 2015 und 2016 im Umfang von insgesamt CHF 11'697.35 (CHF 5'919.55 + CHF 5'777.80). Sie begründet dies unter anderem wie folgt:

## "2.1. Auslagenersatz

Die C.\_\_\_\_\_ AG richtete A.\_\_\_\_\_ als [...], Aussendienstmitarbeiter und Kundenbetreuer sowie Kundengewinner Auslagenersatz (Spesen) aus. Diese Spesen wurden im Umfang von CHF 9'113 (2015) und CHF 8'708 (2016) vom kantonalen Steueramt P.\_\_\_\_\_ bei der C.\_\_\_\_\_ AG nicht als geschäftsmässig begründet qualifiziert. Nichtsdestotrotz handelte es sich um Ersatz für Auslagen, welche A.\_\_\_\_\_ im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit angefallen sind. Gemäss Art. 327a OR hat der Arbeitgeber den Angestellten alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen. Demensprechend waren die Auslagen arbeitsrechtlich geschuldet.

Obwohl die Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] und die C.\_\_\_\_\_ AG diesbezüglich eine dezidiert andere Auffassung vertreten, akzeptierten sie die Aufrechnung aus Überlegungen der Wirtschaftlichkeit und der Kapazität. Eine Anfechtung der einschlägigen Einschätzungen betr. die C.\_\_\_\_\_ AG hätte Kapazitäten der C.\_\_\_\_\_ AG gebunden, welche sich nicht um das Geschäft hätte kümmern können und wäre von den zu erwartenden Kosten, gegenüber dem möglichen besten Resultat wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Deshalb verzichtete die C.\_\_\_\_\_ AG auf die Beschreitung des Rechtsmittelwegs.

Dies auch in der Meinung, dass die zu bezahlenden Verrechnungssteuern zurückbezahlt werden.

Diese Spesen wurden unter Ziffer 13.1.1 des Lohnausweises mit einem Kreuz (X) deklariert.

Die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung ('WLA') führt unter dem Titel 'Spesenvergütungen (nicht im Bruttolohn enthalten) Ziffer 13' aus, dass in den Feldern 13.1 und 13.2 die Vergütungen anzugeben sind, die der Arbeitgeber als Spesenersatz betrachte und die deshalb nicht Bestandteil des Bruttolohnes im Sinne von Ziffer 8 des Lohnausweises bildeten. Als Spesenvergütungen gälten vom Arbeitgeber ausgerichtete Entschädigungen für Auslagen, die dem Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit, z. B. auf Geschäftsreisen, entstanden sind. Keine Spesenvergütungen seien Entschädigungen des Arbeitgebers, welche Auslagen abdecken, die vor oder nach der eigentlichen Arbeitstätigkeit anfallen würden.

Es besteht keine Deklarationspflicht von Spesenauslagen, wenn folgende Vorgaben eingehalten werden:

- Übernachtungsspesen werden gegen Beleg zurückerstattet;
- Die Höhe der effektiven Spesenvergütung für Mittag- oder Abendessen entspricht in der Regel einem Wert von maximal CHF 35 bzw. die Pauschale für eine Hauptmahlzeit beträgt maximal CHF 30;
- Kundeneinladungen usw. werden ordnungsgemäss gegen Originalquittung abgerechnet;
- Die Benutzung öffentlicher Transportmittel (Bahn, Flugzeug usw.) erfolgt gegen Beleg;

- Für die geschäftliche Benutzung des Privatfahrzeuges werden maximal 70 Rappen pro Kilometer vergütet;
- Kleinspesen werden, soweit möglich, gegen Beleg oder in Form einer Tagespauschale von maximal CHF 20 vergütet.

Werden alle diese Vorgaben eingehalten, genügt es, im Feld zu Ziffer 13.1.1 des Lohnausweises ein Kreuz (X) einzusetzen. Auf die Angabe des effektiven Spesenbetrages kann verzichtet werden.

Diese Voraussetzungen sind unbestritten vorhanden.

Nachdem diese Voraussetzungen im Fall der C.\_\_\_\_\_ AG und A.\_\_\_\_\_ eingehalten sind, und A.\_\_\_\_\_ unzweifelhaft viel und regelmässig im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit bei der C.\_\_\_\_\_ AG reist, durfte die C.\_\_\_\_\_ AG Ziff. 13.1.1 des Lohnausweises mittels Kreuz (X) ausfüllen.

Dementsprechend wurden die effektiven Spesen sowie die Repräsentationspesen richtig in der Steuererklärung 2015 und 2016 von A.\_\_\_\_\_ deklariert. Daran ändert auch die teilweise Aufrechnung wegen angeblicher geschäftsmässiger Unbegründetheit durch das Steueramt des Kantons P.\_\_\_\_\_ bei der C.\_\_\_\_\_ AG nichts.

Wenn die Vorinstanz also bei der Veranlagung genaueres hätte wissen wollen, hätte sie, auf Grund der offenen Deklaration, nachfragen können und müssen.

## **2.2. Geschäftsraum**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ arbeiten teilweise nicht in den Büros der C.\_\_\_\_\_ AG in R.\_\_\_\_\_, sondern von ihrem eigens hierfür eingerichteten Büro in ihrem Haus in Q.\_\_\_\_\_ aus. Dies macht vor allem an Tagen Sinn, an denen A.\_\_\_\_\_ ansonsten einen Umweg über R.\_\_\_\_\_ machen müsste, um seine Kundenbesuche vor- und nachzubearbeiten.

Hierfür bezahlt die C.\_\_\_\_\_ AG den Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] CHF 7'800 pro Jahr. Das kantonale Steueramt P.\_\_\_\_\_ schloss, dass dieser Büroraum nicht nötig und damit dessen Mietzins geschäftsmässig nicht begründet sei.

Obwohl die Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] und die C.\_\_\_\_\_ AG diesbezüglich eine dezidiert andere Auffassung vertreten, akzeptierten sie die Aufrechnung aus Überlegungen der Wirtschaftlichkeit und der Kapazität. Eine Anfechtung der einschlägigen Einschätzungen betr. die C.\_\_\_\_\_ AG hätte Kapazitäten der C.\_\_\_\_\_ AG gebunden, welche sich nicht um das Geschäft hätte kümmern können und wäre von den zu erwartenden Kosten, gegenüber dem möglichen besten Resultat wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Deshalb verzichtete die C.\_\_\_\_\_ AG auf die Beschreitung des Rechtsmittelwegs.

Dies auch in der Meinung, dass die zu bezahlenden Verrechnungssteuern zurückbezahlt werden.

Die Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] deklarierten die Miete jeweils als Mietwert Geschäftsräume im Umfang von je CHF 5'229 in ihrer Steuererklärung. Gleichzeitig deklarierten sie den Eigenmietwert des Gebäudes jeweils mit 100%, d.h. im Jahr 2015 mit CHF 15'426 und im Jahr 2016 mit CHF 17'431. Dies obschon sie nach der Lesart der Vorinstanz, um zu 'optimieren', den Eigenmietwert um ein Zimmer, nämlich den Büroraum, hätten kürzen müssen. Den Rekurrenten [recte: Beschwerdeführern] ging es aber offensichtlich nicht ums Optimieren, sondern um eine faire Verteilung der Lasten zwischen ihnen als Arbeitnehmern und der C.\_\_\_\_\_ AG als Arbeitgeberin.

(...)

### **2.3.3. Subsumption**

Im vorliegenden Fall ist nun aber nicht nur nicht erwiesen, dass die Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] um die Nichtdeklaration bzw. zu tiefe Deklaration gewusst hätten, sondern muss aus ihrem Verhalten geschlossen werden, dass ihnen nicht bewusst war, dass der Mietertrag allenfalls etwas zu tief deklariert worden war und dass der Auslagenersatz, welcher im Lohnausweis unter der Ziff. 13.1 / 'effektiver Auslagenersatz' mit einem Kreuz (X) versehen worden war, hätte betragsmässig separat ausgewiesen werden müssen.

Bei der allenfalls zu tiefen Deklaration des Mietzinses für den Büroraum handelt es sich um einen entschuldbaren Übertragungsfehler. Es kann nicht behauptet werden, dass die Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer] diesbezüglich eine Steuerverkürzung in Kauf genommen hätten. Die 'Steuerersparnis' wäre minimal, gerade auch gemessen am Einkommen und Vermögen der Rekurrenten [recte: Beschwerdeführer]. Die Differenz in den Faktoren beläuft sich diesbezüglich pro Jahr auf maximal CHF 2'571, was einem nur sehr geringen Steuerbetrag entspricht (de minimis).

Ohnehin ist anzunehmen, dass es vorliegend gar nicht zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, sondern sogar eine Überbesteuerung vorliegt, nachdem es sich gemäss dem Dafürhalten der ESTV bei den CHF 7800 um eine geldwerte Leistung handelt, welche analog zur Dividende der Teilbesteuerung unterliegt, jedoch bei den Rekurrenten [recte: Beschwerdeführern] im Umfang von CHF 5'229 als ordentlich zu besteuernendes Einkommen deklariert worden ist.

Ebenfalls ist die Nichtdeklaration des Aufwendersatzes nicht auf bösen Willen oder Inkaufnahme einer ungerechtfertigten Steuerverkürzung basierend. A.\_\_\_\_\_ ging schlicht davon aus, dass der Lohnausweis korrekt ausgestellt worden war. Entsprechend deklarierte er die dort aufgeführten Beträge und legte den Lohnausweis seiner Steuererklärung bei. Dies in der Meinung, die Deklarationspflicht richtig erfüllt zu haben.

Dem Hinweis der Vorinstanz, wonach für die Abgrenzung einer (eventual-)vorsätzlichen von einer fahrlässigen Steuerhinterziehung die Höhe der in Frage stehenden Beträge eine entscheidende Rolle spiele, weil zu hohe Abzüge bzw. zu hoher Aufwand auf der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person umso weniger entgehen könne, je höher die Summe sei, ist entgegen zu halten, dass dies, wenn überhaupt, relativiert gesehen werden muss. Die Höhe eines Betrags ist zur Frage, ob ein Steuerpflichtiger eine Steuerverkürzung in Kauf

nimmt (Eventualvorsatz) oder nicht, also fahrlässig handelt ('es kommt schon gut'), nur sehr bedingt aussagekräftig. Auch hier sind die persönlichen Eigenschaften des Steuerpflichtigen (ist er ein sehr aufmerksamer und pingeliger Mensch) und das Verhältnis des nicht deklarierten oder falsch deklarierten Betrags zum Gesamtvolumen zu beachten.

Alle fraglichen Beträge (Auslagenersatz und Differenz der Mietzinse) sind im Verhältnis des Gesamtvolumens der deklarierten Beträge als rel. gering anzusehen, weshalb dies eher für Fahrlässigkeit spricht. Zudem ist A.\_\_\_\_\_ als [...] ein, was Zahlen und Administratives angeht, weder einschlägig ausgebildeter oder geschulter noch sehr pingeliger Mensch, was auch eher für Fahrlässigkeit spricht.

#### **2.4. Fazit**

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer[n] für die Jahre 2015 und 2016 im Umfang von CHF 5'919.55 (2015) und CHF 5777.80 (2016) gegeben. Namentlich ist eine allfällige Nichtdeklaration oder Falschdeklaration höchstens fahrlässig erfolgt. Der Vorinstanz bzw. dem kantonalen Steueramt ist es nicht gelungen, diesbezüglich und bezüglich jedes Betrags einzeln und jedes Jahres einzeln, Eventualvorsatz zu etablieren."

#### **2.3.**

Es ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 33'421.00 (CHF 17'821.00 ["Auslagenersatz"] + CHF 15'600.00 [Mietträge "Arbeitszimmer Q.\_\_\_\_\_"]) erhobenen Verrechnungssteuern von CHF 11'697.35 zu Recht verweigert hat. Dabei ist vorliegend einzig streitig, ob der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG verwirkt hat. Nicht Streitgegenstand ist die Qualifikation der fraglichen Leistungen bzw. ob sie der Besteuerung (Einkommenssteuer, Verrechnungssteuer etc.) unterliegen.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Dazu zählen auch geldwerte Leistungen. Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Bund zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 Abs. 2 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern. Dem steuerehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348, E. 4; Bundesgerichtsurteil vom 30. Oktober 2009 [2C\_896/2008], E. 2.2 = StR 2010 S. 156).

### **3.2.**

Art. 23 Abs. 1 VStG bestimmt grundsätzlich, dass eine steuerpflichtige Person, die mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer verliert. Gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG (in Kraft seit 1. Januar 2019) tritt die Verwirkung (für seit dem 1. Januar 2014 entstandene und noch nicht rechtskräftig entschiedene Ansprüche auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer [Art. 70d VStG]) ausnahmsweise 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 nachträglich angegeben werden (lit. a) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (lit. b). Die Verwirkungsfolge tritt also nicht ein, wenn die Nichterfüllung der in Art. 23 Abs. 1 VStG statuierten Deklarationspflicht auf Fahrlässigkeit beruht und die fraglichen Einkünfte und Vermögen noch mit den direkten Steuern erhoben werden können. Mit dieser Regelung soll eine Doppelbesteuerung bzw. die Kumulation von Einkommens- und Verrechnungssteuer vermieden werden (vgl. Lissi/Vitali, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 3. Auflage, Basel 2024, Art. 23 VStG N 1 ff.).

## **4.**

### **4.1.**

Vorliegend ist zunächst umstritten und zu prüfen, ob der geschäftsmässig nicht begründete Mietaufwand der C.\_\_\_\_\_ AG (Zahlungen von CHF 7'800.00 pro Jahr für die Nutzung eines Arbeitszimmers in der Liegenschaft der Beschwerdeführer) in den Steuererklärungen 2015 und 2016 der Beschwerdeführer ordentlich bzw. vollständig deklariert wurde (Art. 23 Abs. 1 VStG).

### **4.2.**

Werden verrechnungssteuerbelastete Einkünfte nicht ordnungsgemäss deklariert, verliert hierfür der Anspruch auf Rückerstattung von Gesetzes wegen. Die in Art. 23 Abs. 1 VStG statuierte Deklarationsklausel geht vom Grundsatz der Selbstdeklaration aus, wonach die Steuerpflichtigen die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen haben. Die Deklarationspflicht beschlägt die Sachverhaltsdarstellung, während die Beantwortung von Rechtsfragen von Amtes wegen der Steuerbehörde obliegt. Die Steuerpflichtigen dürfen bei Unklarheiten zwar die ihnen richtig scheinende Würdigung vornehmen und entsprechend deklarieren, ohne dass darin eine Pflichtverletzung zu erblicken wäre, doch haben sie den Sachverhalt so umfassend darzulegen, dass die Steuerbehörde die rechtliche Würdigung überprüfen kann. Grundsätzlich haben die Steuerpflichtigen in

geeigneter Weise auf Unsicherheiten in der steuerrechtlichen Beurteilung hinzuweisen, wollen sie sich nicht der (schuldhaften) nicht ordnungsgemässen Deklaration aussetzen. Allerdings sollten solche Fälle durch die Verschuldensschränke in Art. 23 Abs. 2 VStG einem sachgerechten Ergebnis zugeführt werden können. Die Deklaration erfolgt typischerweise im Formular "Wertschriftenverzeichnis". Bei verrechnungssteuerpflichtigen geldwerten Leistungen genügt es, wenn diese unter einem unzutreffenden Rechtstitel deklariert (z.B. als Lohn) werden. Geht es lediglich um die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte, welche von den Steuerpflichtigen in voller Höhe deklariert worden sind, liegt keine Verletzung der Deklarationsklausel vor. Wird eine geldwerte Leistung in der Steuererklärung vollständig deklariert, liegt eine ordnungsgemässe Deklaration vor. Bei Bewertungsfragen liegt eine ordnungsgemässe Deklaration (trotz Korrektur durch die Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren) vor, wenn die Steuerbehörde im hypothetischen Fall der rechtskräftigen Veranlagung gemäss Deklaration nicht im Nachsteuerverfahren auf die Bewertung zurückkommen kann; eine andere Bewertung allein ist kein Anlass für ein Nachsteuerverfahren. Haben die Steuerpflichtigen der Höhe nach nicht eindeutig zu bewertende Privatanteile, Spesenentschädigungen etc. in der Steuererklärung konkret (d.h. nicht als Sammelpauschale für ein ganzes Bündel sich von Jahr zu Jahr ändernder geldwerter Leistungen) und unter Angabe der richtigen und vollständigen Grundlage für die Bewertung bzw. Schätzung transparent als solche deklariert, liegt trotz Korrektur der Steuerbehörde eine ordnungsgemässe Deklaration vor (vgl. Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 VStG N 12 ff.).

### **4.3.**

#### **4.3.1.**

Vorliegend ist unbestritten, dass die C. \_\_\_\_\_ AG den Beschwerdeführern in den Jahren 2015 und 2016 jeweils CHF 7'800.00 für die Miete eines Zimmers in ihrer Liegenschaft in Q. \_\_\_\_\_ bezahlte. Gestützt auf diesen Sachverhalt deklarierten die Beschwerdeführer in den Liegenschaftsverzeichnissen bzw. Steuererklärungen 2015 und 2016 einen "Eigenmietwert" von CHF 15'426.00 bzw. CHF 17'431.00 und einen "Mietwert Geschäftsräume" von CHF 5'229.00. Dass unter dem "Mietwert Geschäftsräume" keine vollständige Deklaration der fraglichen Mieterträge von jeweils CHF 7'800.00 erfolgte, begründet die Vertreterin der Beschwerdeführer im Wesentlichen damit, dass stattdessen der Eigenmietwert von CHF 15'426.00 (2015) bzw. von CHF 17'431.00 (2016 [Anpassung der Eigenmietwerte ab 1. Januar 2016]) in vollem Umfang deklariert bzw. nicht, wie vom Kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid vom 15. April 2021 gefordert (vgl. Erw. III.3.2), anteilmässig gekürzt wurde (vgl. Beschwerde vom 17. Mai 2021; Einsprache vom 11. Januar 2021). Der Abzug am Eigenmietwert für den vermieteten Geschäftsraum belaufe sich auf CHF 2'571.00 und sei auf der Grundlage des Eigenmietwerts eines Zimmers nach der "gängigen Formel" berechnet worden (vgl. E-Mail der Ver-

treterin der Beschwerdeführer vom 3. Oktober 2024) bzw. würde auf der "für die Berechnung des Unternutzungsabzuges/-einschlages verwendete[n] Formel" basieren (vgl. E-Mail der Vertreterin der Beschwerdeführer vom 14. Oktober 2024).

#### **4.3.2.**

Die Beschwerdeführer hätten in den Steuererklärungen 2015 und 2016 richtigerweise die Mieterträge von CHF 7'800.00 vollständig als "Mietzinseinnahmen" deklarieren und den "Eigenmietwert" von CHF 15'426.00 bzw. von CHF 17'431.00 um den von ihnen (nachvollziehbar) berechneten Abzug von CHF 2'571.00 für das vermietete Zimmer kürzen müssen. Trotz der unzutreffenden Selbstdeklaration wurden die Mieterträge von CHF 7'800.00 im Ergebnis aber vollständig deklariert. Es liegt somit eine ordnungsgemässe Deklaration vor. Hinzu kommt, dass der Sachverhalt (Vermietung eines Zimmers in der eigenen Liegenschaft) der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hinlänglich bekannt war und ihr dessen rechtliche Würdigung, insbesondere die Beurteilung, ob und in welcher Höhe ein Abzug am Eigenmietwert zuzulassen sei, oblag.

#### **4.3.3.**

Zusammenfassend ist der Anspruch auf Rückerstattung der auf den Mieterträgen von CHF 15'600.00 (CHF 7'800.00 [2015] + CHF 7'800.00 [2016]) abgezogenen Verrechnungssteuern 2015 und 2016 von insgesamt CHF 5'460.00 (CHF 2'730.00 + CHF 2'730.00) also nicht verwirkt.

#### **4.4.**

Dem Beschwerdeführer sind somit die auf den Mieterträgen der Jahre 2015 und 2016 erhobenen Verrechnungssteuern von CHF 5'460.00 zurückzuerstatten.

### **5.**

#### **5.1.**

Die Frage nach der ordentlichen Deklaration stellt sich beim vom KStA P.\_\_\_\_\_ als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten "Auslagenersatz" von insgesamt CHF 17'821.00 (CHF 9'113.00 [2015] + CHF 8'708.00 [2016]) nicht. Hier ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer die fragliche geldwerte Leistung in ihren Steuererklärungen 2015 und 2016 nicht deklarierten und diese (erst) im Rahmen der Veranlagung von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften hinzugerechnet wurde. Es ist daher lediglich zu prüfen, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration des "Auslagenersatzes" durch die Beschwerdeführer auszugehen ist.

Dazu hat das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 17. Juni 2020 (2\_107/2020) das Folgende ausgeführt:

**"2.2.1.** Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 i.V.m. Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 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 (BGE 133 IV 9 E. 4.1 S. 16; Urteile 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1; 2C\_32/2016 vom 24. November 2016 E. 15.2).

**2.2.2.** 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). Entsprechend kann das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. einer Rechtsverletzung (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 95 BGG) prüfen, ob die diesbezüglichen Annahmen der Vorinstanz zutreffen (vgl. Urteil 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 4, mit Hinweisen). Soweit hingegen strittig ist, ob die Vorinstanz vom richtigen Begriff des Vorsatzes ausgegangen ist, geht es um eine Rechtsfrage, für welche im Verfahren vor dem Bundesgericht keine Kognitionsbeschränkung besteht (Urteile 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 4; 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1).

**2.2.3.** Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte 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 (BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f.; Urteile 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.4; 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1; 2C\_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2; 2C\_32/2016 vom 24. November 2016 E. 15.2).

**2.2.4.** 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 (vgl. BGE 133 IV 1 E. 4.1 und 4.4; 130 IV 58 E. 8.4). 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 (BGE 135 II 86 E. 4.3; Urteil 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen das Urteil 2C\_37/2019 vom 16. August 2019 E. 3)."

## **5.2.**

### **5.2.1.**

Vorweg ist festzuhalten, dass sich verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. geldwerte Leistungen juristischer Personen an ihre Gesellschafter regelmässig (gerade) durch deren Nichtdeklaration in der (privaten) Steuererklärung auszeichnen. Betreffend das subjektive Element der Fahrlässigkeit ist daher insbesondere zu prüfen, ob dem Empfänger der der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung die Steuerbarkeit dieser Leistung bewusst gewesen war bzw. sein musste. Dabei ist insbesondere die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen (vgl. SGE vom 22. September 2022 [3-BV.2021.1]).

### **5.2.2.**

#### **5.2.2.1.**

Tatbestandsmässig müssen verdeckte Gewinnausschüttungen für die handelnden Organe erkennbar sein. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sie mit Wissen und Wollen der handelnden Organe zustande gekommen sind oder dass sie und die damit zusammenhängende Steuerverkürzung von den handelnden Organen zumindest billigend in Kauf genommen worden sind (vgl. Margraf, Steuerstrafrechtliche Folgen von verdeckten Gewinnausschüttungen, in: StR 2018 [S. 4 – 19], S. 8, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts).

#### **5.2.2.2.**

Rührt die verdeckte Gewinnausschüttung daher, dass im Buchungskreislauf keine genügende Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und privaten Aufwendungen vorgenommen worden ist (z.B. keine Kennzeichnung der privaten Rechnungen), kann den Gesellschaftsorganen vorgeworfen werden, eine Steuerverkürzung zwar nicht gewollt zu haben, aber mit der unterlassenen Kontrolle und Instruktion bzw. mit der mangelhaften Organisation und Ausgestaltung des Rechnungswesens ihre aktien- und steuerrechtlichen Pflichten in einer solchen Weise missachtet zu haben, dass sie damit eine Steuerverkürzung in Kauf genommen haben, somit eventualvorsätzlich gehandelt haben, weil sich mit dem entsprechenden Organisationsmangel das Risiko einer Steuerverkürzung stark erhöht (vgl. Margraf, a.a.O., S. 9 f.).

Die Berufung, dass die Nicht- oder Falschverbuchung von einem Angestellten oder einer Drittperson vorgenommen worden sei, vermag grundsätzlich den Schuldvorwurf des zuständigen und verantwortlichen Gesellschaftsorgans nicht aus der Welt zu schaffen. Wer Positionen verbucht, ohne dass hierfür eine geeignete Dokumentation für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung vorhanden ist, nimmt eine Steuerverkürzung in Kauf (vgl. Margraf, a.a.O., S. 8 f., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

### **5.2.2.3.**

Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch vorliegen, wenn eine ungenügende Bewertung eines Leistungsaustausches vorgenommen worden ist. Der Privatanteil für die Benützung eines Fahrzeugs beträgt grundsätzlich gemäss (aktueller) Wegleitung zum Lohnausweis 10.8 % des Kaufpreises. Wurde aber in der Jahresrechnung einer Gesellschaft nur ein Privatanteil von 8 % verbucht, da dem Aktionär auch ein gleichwertiges Privatfahrzeug zur Verfügung steht, dürfte die Differenz von 2.8 % dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet und beim Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst werden; ein steuerstrafrechtlich relevantes Fehlverhalten liegt aber diesbezüglich nicht vor, da die tiefere Verbuchung auf nachvollziehbaren Gründen und auf der Bewertung bzw. Beurteilung der konkreten Situation (gleichwertiges Privatfahrzeug, welches den privaten Nutzen des Geschäftsfahrzeugs relativiert) beruht und damit als strafloses Ermessen zu würdigen ist. Besteht allerdings ein offensichtliches Missverhältnis in Bezug auf den Leistungsaustausch, kann die Fehldisposition dennoch als steuerstrafrechtlich relevantes Verschulden qualifiziert werden. Je grösser die Diskrepanz zwischen Leistung und Gegenleistung ist, desto grösser auch das Risiko einer Steuerhinterziehung (vgl. Margraf, a.a.O., S. 11 f., mit Hinweisen).

### **5.2.3.**

#### **5.2.3.1.**

In den Jahren 2015 und 2016 bezog der Beschwerdeführer von der C.\_\_\_\_\_ AG neben einer Spesenpauschale von CHF 6'000.00 (über das Aufwandkonto Nr. 6640 Reisespesen, Kundenbetreuung" verbucht) und effektiven Reise- und Repräsentationsspesen von (geschätzt) CHF 22'000.00 bzw. CHF 20'000.00 weitere (über das Aufwandkonto Nr. 5830 "Spesenentschädigung pauschal" verbuchte) Spesen von CHF 9'113.00 bzw. von CHF 8'708.00. Dieser "Auslagenersatz" wurde vom KStA P.\_\_\_\_\_ als offensichtlich geschäftsmässig unbegründet qualifiziert, weil er zusätzlich zu der Spesenpauschale von CHF 6'000.00 und den effektiven Reise- und Repräsentationsspesen von CHF 22'000.00 bzw. CHF 20'000.00 ausbezahlt wurde (vgl. Protokoll zur Buchprüfung vom 12. und 13. März 2019 betreffend die C.\_\_\_\_\_ AG, S. 5; E-Mail des KStA P.\_\_\_\_\_ vom 9. Januar 2024).

#### **5.2.3.2.**

Nachdem dem Beschwerdeführer bereits effektive Reise-, Verpflegungs- und Übernachtungsspesen von CHF 22'000.00 bzw. CHF 20'000.00 (im Lohnausweis unter Ziffer 13.1.1 mit einem Kreuz deklariert) sowie pauschale Repräsentationsspesen von CHF 6'000.00 (im Lohnausweis unter Ziffer 13.2.1 deklariert) ausbezahlt wurden, blieb kein Platz mehr für die Auszahlung weiterer Geschäftsauslagen bzw. des vorliegend fraglichen "Auslagenersatzes". Dies war für den Beschwerdeführer als Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsident der C.\_\_\_\_\_ AG ohne Weiteres erkennbar.

Es ist daher davon auszugehen, dass er sich der zusätzlichen bzw. ungerechtfertigten Auszahlung des "Auslagenersatzes" bewusst war und er auch wusste bzw. wissen musste, dass es sich dabei um steuerbare (Gehaltsneben-)Leistungen zu seinen Gunsten handelte, die in den Steuererklärungen der Beschwerdeführer hätten deklariert werden müssen. Deshalb ist zu vermuten, dass der Beschwerdeführer auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigte oder zumindest eine zu niedrige Veranlagung in Kauf nahm. Ein anderes Motiv für sein Verhalten ist nicht ersichtlich.

### **5.3.**

Zusammenfassend ist also weder eine ordentliche Deklaration des "Auslagenersatzes" gemäss Artikel 23 Absatz 1 VStG erfolgt, noch sind die Voraussetzungen gemäss Artikel 23 Absatz 2 VStG, wonach der Rückerstattungsanspruch infolge fahrlässiger Nichtdeklaration keine Verwirkungsfolgen zeitigt, erfüllt.

### **5.4.**

Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

## **6.**

### **6.1.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Beschwerdeführer gemessen an ihren Anträgen zu rund 45 %. Sie haben daher 55 % der Verfahrenskosten zu tragen (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG [analog]).

### **6.2.**

Ausserdem ist den Beschwerdeführern für die Vertretung im Beschwerdeverfahren anteilmässig eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG] vom 20. Dezember 1968 [analog]). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 840.00 und ist angemessen. Davon sind den Beschwerdeführern 45 %, d.h. CHF 378.00 zu ersetzen.

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuern 2015 und 2016 auf den Mieterträgen von CHF 15'600.00 wird auf CHF 5'460.00 festgesetzt.

**2.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 900.00, der Kanzleigebür von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'215.00, zu 55 % mit CHF 668.25 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

**4.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 378.00 ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführer (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**, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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 Urkun-

den sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 19. Dezember 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic