

3-BV.2023.4

P 14

Urteil vom 23. Januar 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Lenarcic

Beschwerde-
führer 1 **A.** _____

Beschwerde-
führerin 2 **B.** _____

beide vertreten durch Dr. Johannes Säuberli, Rechtsanwalt,
Sonneggstrasse 55, 8006 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung,
vom 31. August 2023**
betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2020 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerten Leistungen der C. _____ AG der Jahre 2015 und 2016 von insgesamt CHF 384'319.00 (CHF 332'204.00 + CHF 52'115.00) an ihren Aktionär A. _____ die Verrechnungssteuer von CHF 134'511.65.

2.

Mit Schreiben vom 2. August 2021 liessen A. _____ und B. _____ beim Steueramt der Q. _____ bzw. beim Kantonalen Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung (in der Folge: KStA), unter anderem die Rückerstattung der von der ESTV auf den von der C. _____ AG im Jahr 2016 erbrachten geldwerten Leistungen von CHF 52'115.00 erhobenen Verrechnungssteuer von CHF 18'240.25 beantragen.

3.

Mit Entscheid vom 4. November 2021 setzte das KStA den Rückerstattungsanspruch für das Jahr 2016 auf CHF 1'478.75 fest und verweigerte die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 52'115.00 erhobenen Verrechnungssteuer von CHF 18'240.25. 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 (geschäftsmässig nicht beg[r]ündete Spesen / Projektkosten Costa Rica/England) 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 4. November 2021 liessen A. _____ und B. _____ mit Schreiben vom 15. November 2021 Einsprache erheben. Sie stellten das folgende Rechtsbegehren:

"Die Verrechnungssteuer auf den geldwerten Leistungen der C. _____ AG von CHF 52'115 sei im Umfang von CHF 18'240.25 zu erstatten."

5.

Mit Entscheid vom 31. August 2023 wies das KStA die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 31. August 2023 (Zustelldatum nicht aktenkundig) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitiger Beschwerde vom 28. September 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Die Verrechnungssteuer von CHF 18'240.25 sei den Steuerpflichtigen zu erstatten.
2. Das Beschwerdeverfahren sei zu sistieren.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

7.

Das KStA und die ESTV beantragen die Abweisung der Beschwerde.

8.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 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.

Soweit die Beschwerdeführer in der Beschwerde beantragen, es sei das vorliegende Verfahren zu sistieren, ist darauf nicht einzutreten, weil dieser Antrag in der Replik zurückgezogen wurde.

3.

3.1.

Der Beschwerdeführer ist bzw. war im Jahr 2016 Alleinaktionär der C. _____ AG (seit dem tt.mm. 2024 in Liquidation). Die Steuerverwaltung des Kantons R. _____ stellte im Rahmen der Buchprüfungen ("Steuerrevisionen") im Mai 2016, im Oktober 2017 und im März 2019 betreffend die C. _____ AG (damals mit Sitz im Kanton R. _____) fest, dass diese dem Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2016 geldwerte Leistungen von insgesamt CHF 52'115.00 erbracht hatte. Es handelte sich dabei um geschäftsmässig nicht begründete "Reisespesen" von CHF 27'015.00 (20 % von CHF 135'076.00) und "Projektkosten Costa Rica/England" von CHF 25'100.00 (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons R. _____ betreffend "Verrechnungssteuer: Meldung geldwerte Leistungen" vom 28. Januar 2020; Schreiben der ESTV vom 17. Februar 2020). Am 2. August 2021 beantragte der Beschwerdeführer die Rückerstattung der von der ESTV auf den geldwerten Leistungen von CHF 52'115.00 erhobenen Verrechnungssteuer 2016 von CHF 18'240.25. Dies verweigerte das KStA, weil die fraglichen geldwerten Leistungen in den Steuererklärungen 2016 der Beschwerdeführer (eventual-)vorsätzlich nicht deklariert worden seien und daher keine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vorläge (vgl. Verrechnungssteuer-Entscheid vom 4. November 2021, Einspracheentscheid vom 31. August 2023).

3.2.

Der Vertreter der Beschwerdeführer beantragt in der Beschwerde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 von CHF 18'240.25. Er begründet dies wie folgt:

"II. Materielles

(...)

2. Im vorliegenden Fall geht es im wesentlichen um geldwerte Leistungen der C._____ AG an den Beschwerdeführer A._____. Die geschäftsmässige Begründetheit von Reisespesen stellt sich häufig im Verhältnis Aktiengesellschaft und Aktionär und ihre Höhe wird regelmässig durch Schätzungen festgelegt. Soweit aber die Höhe der akzeptierten Spesen bzw. der aufgerechneten geldwerten Leistungen geschätzt werden muss, darf festgestellt werden, dass die Aufrechnung regelmässig fahrlässig nicht deklariert wurde, weil eine exakte Deklaration naturgemäss gar nicht möglich ist.
3. Soweit die Vorinstanz in Ziffer 5.2 aus der Akzeptanz von Aufrechnungen von geldwerten Leistungen für die C._____ AG folgert, die Beschwerdeführer verhielten sich widersprüchlich, wenn sie heute auf der privaten Deklaration und damit der Erstattung der Verrechnungssteuer beständen, ist dem Folgendes entgegenzuhalten. Für die Aktiengesellschaft kann es durchaus Sinn machen, eine Aufrechnung unter pragmatischen und verfahrensökonomischen Gesichtspunkten zu akzeptieren, da die Steuer ca. 15 % beträgt. Entsprechend wird die geldwerte Leistung beim Aktionär deklariert, da auch hier ein moderater Steuersatz gilt (Dividende aus massgeblicher Beteiligung). Völlig anders dagegen die Verrechnungssteuer, die mit 35 % erhoben wird. Wird diese nicht erstattet, liegt eine derart hohe Strafsteuer von zusätzlichen 35 % vor, die unter verfahrensökonomischen Gesichtspunkten nicht akzeptiert werden kann. Mit Sicherheit gewehrt hätten sich die Pflichtigen sodann, wenn das Kantonale Steueramt Aargau ein Bussenverfahren wegen versuchter (vorsätzlicher oder eventualvorsätzlicher) Steuerhinterziehung angehoben hätte. Dies ist aber gerade nicht erfolgt, weil es wohl - zu Recht - davon ausging, die aufgerechneten, geschätzten geldwerten Leistungen seien bloss fahrlässig nicht angegeben worden."

In der Replik führt der Vertreter der Beschwerdeführer ergänzend das Folgende aus:

"II. Materielles

(...)

7. Noch besser wird es, wenn die EStV in Ziff. 3.6 ausführt, 'dass geldwerte Leistungen immer vorsätzlich nicht deklariert werden'. Diese Behauptung lässt sich durch nichts belegen; was für Dividenden generell, aber nicht im Einzelfall, allenfalls vertretbar ist, gilt sicher nicht für geldwerte Leistungen. In der Lebenswirklichkeit ist es vielmehr so, dass geldwerte Leistungen, weil sie von den Beteiligten gar nicht als solche erkannt werden, regelmässig fahrlässig nicht deklariert werden. Liegen dagegen Anhaltspunkte für

vorsätzliches Nichtdeklarieren vor, dann ist regelmässig ein Bussenverfahren einzuleiten. Dagegen gibt es keinen Platz für die eigenständige Strafsteuer, wie sie die EStV offenbar propagiert.

8. Im vorliegenden Fall wurden die geldwerten Leistungen von CHF 52'115 nachgemeldet und ordentlich besteuert; ein Bussenverfahren wurde nicht eingeleitet. Die Steuerverwaltung ging mithin - zu Recht - davon aus, dass kein Verdacht auf einen vorsätzlich oder eventualvorsätzlich begangenen Steuerhinterziehungsversuch bestand. Unter diesen Umständen ist offenkundig, dass die geldwerten Leistungen fahrlässig nicht deklariert worden sind. Ist die Steuerbehörde anderer Auffassung und will sie die Verrechnungssteuer zur eigentlichen (gesetzeswidrigen) Strafsteuer umdeuten, dann ist sie verpflichtet, zumindest Eventualvorsatz nachzuweisen.
9. Die geldwerten Leistungen von CHF 52'115 setzen sich gemäss Veranlagungsprotokoll der Steuerverwaltung R._____ aus Reisespesen von CHF 27'015 sowie aus Projektkosten von CHF 25'100 zusammen. Bei den Reisespesen geht es offenbar um die Schätzung eines Anteils von 20% von CHF 135'076 mit CHF 27'015 als privat. Die pauschale Schätzung eines Privatanteils von 20% durch die Steuerbehörde zeigt doch schon klar und deutlich, dass die Nichtverbuchung von 20% als privat nur fahrlässig erfolgen konnte. Bezeichnenderweise benennt die Steuerverwaltung R._____ im Veranlagungsprotokoll vom 6. Dezember 2019 keinerlei sachliche Schätzungsgrundlagen, die den Pflichtigen die Notwendigkeit der Verbuchung eines Privatanteils hätte erkennen lassen sollen. Im Übrigen sei hier noch einmal auf Ziff. 3 des Rekurses verwiesen, wo dargelegt ist, dass es unter verfahrensökonomischen Gesichtspunkten durchaus Sinn machen kann, eine (sogar unberechtigte) Aufrechnung zu akzeptieren.

Mit Bezug auf die geldwerte Leistung von CHF 25'100 ist dem Veranlagungsprotokoll zu entnehmen, dass A._____ diesen Betrag der Gesellschaft im Jahr 2019 zurückbezahlte. Nach Entdeckung des buchhalterischen Versehens wurde dieses somit faktisch behoben, womit dem Pflichtigen gar kein Vorteil mehr verblieb. Auch hier wurde kein Bussenverfahren eingeleitet, da die Steuerbehörde offenbar zu Recht der Auffassung war, es handle sich um eine Aufrechnung, wie sie anlässlich von Revisionen durchaus vorkommen. Aus Sicht der C._____ AG gilt zudem das oben zu den Reisespesen Gesagte. Unter verfahrensökonomischen Gesichtspunkten lohnt es sich regelmässig nicht, derart 'geringe' Aufrechnungen anzufechten. Dies ändert nichts an der Tatsache, dass Fahrlässigkeit vorliegt. Andernfalls läge es am Fiskus, zumindest Eventualvorsatz nachzuweisen."

3.3.

Es ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 52'115.00 erhobenen Verrechnungssteuern von CHF 18'240.25 zu Recht verweigert hat. Dabei ist einzig streitig, ob der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungsteuer gemäss Art. 23 VStG verwirkt hat (vgl. Erw. 4 und 5). Nicht

Streitgegenstand ist die Qualifikation der fraglichen Leistungen bzw. ob sie der Besteuerung (Einkommenssteuer, Verrechnungssteuer etc.) unterliegen.

4.

4.1.

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).

4.2.

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.).

5.

5.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte in ihrer Steuererklärung 2016 nicht deklarierten. Es liegt auch keine nachträgliche Deklaration dieser Einkünfte vor, wie dies im Schreiben vom 5. März 2018 betreffend "Nachdeklaration Steuererklä-

rung 2016 und 2015" in Aussicht gestellt wurde und vom Vertreter der Beschwerdeführer in der Beschwerde (vgl. Ziff. II.1) geltend gemacht wird (vgl. hierzu auch Vernehmlassung der ESTV vom 14. Dezember 2023, Ziff. II.3.2). Es ist daher lediglich noch zu prüfen, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der fraglichen geldwerten Leistungen durch die Beschwerdeführer auszugehen ist. Dazu hat das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 17. Juni 2020 (2C_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 Unvor-

sichtigkeit 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)."

Das Bundesgericht stellt bei der Verschuldensfrage gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG also auf den strafrechtlichen Begriff von Vorsatz und Fahrlässigkeit ab.

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 19. Dezember 2024 [3-BV.2021.2]; 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 Willen 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.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, insbesondere bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, führen regelmässig zum Schuldvorwurf der vorsätzlichen bzw. eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung. Kann das Wissen um das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen (etwa die aufwandwirksame Verbuchung einer privaten Ferienreise eines Aktionärs) nachgewiesen werden, kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch der Schluss auf den Willen gezogen werden. Rührt die verdeckte Gewinnausschüttung daher, dass im Buchungskreislauf keine genügende Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und priva-

ten 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.

Der Vertreter der Beschwerdeführer bringt vor, dass die Höhe von geschäftsmässig begründeten Reisespesen regelmässig geschätzt würde. Sofern, wie vorliegend, der Privatanteil der Reisekosten auf 20 % festgelegt

werde, zeige dies klar und deutlich, dass die Nichtverbuchung von 20 % als privat nur fahrlässig erfolgen könne (vgl. Replik, Ziff. II.9).

Die C._____ AG nahm, wie bereits in den Steuerperioden 2013 – 2015 (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons R._____ betreffend "Verrechnungssteuer: Meldung geldwerte Leistungen" vom 28. Januar 2020), keine Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten Reisespesen und privaten Reisekosten des Beschwerdeführers vor, sondern verbuchte die Reisekosten zu Unrecht ausnahmslos als "Reisespesen". Bei dem von der Steuerverwaltung des Kantons R._____ festgelegten Privatanteil der "Reisespesen" (CHF 27'015.00 bzw. 20 % von CHF 135'076.00) ging es daher nicht um die Korrektur des von der C._____ AG (fälschlicherweise nicht) verbuchten Privatanteils, sondern um das erstmalige Ausscheiden von Auslagen des Beschwerdeführers, welche geschäftsmässig nicht begründet waren. Die Beschwerdeführer bestreiten denn auch nicht, dass die als "Reisespesen" verbuchten Kosten teilweise privater Natur waren, welche richtigerweise auszuschneiden gewesen wären. Entgegen ihrer Auffassung lag damit aber gerade kein Sachverhalt vor, welcher mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden war bzw. einer gewissen Bewertung bedurfte und bei welchem regelmässig kein Anlass zur Annahme von Vorsatz besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. Dezember 2011 [6B_453/2011]; Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 31. Oktober 2023).

Es ist somit davon auszugehen, dass sich der Beschwerdeführer als Alleinaktionär der C._____ AG nicht nur der privaten Natur der vorliegend fraglichen "Reisespesen" bewusst war, sondern er auch wusste bzw. wissen musste, dass es sich bei der Übernahme von privaten Lebenshaltungskosten durch seine Gesellschaft um steuerbare Leistungen zu seinen Gunsten handelte. 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 (vgl. SGE vom 19. Dezember 2024 [3-BV.2021.2]; SGE vom 22. September 2022 [3-BV.2021.1], bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2023 [9C_701/2022]).

5.2.3.2.

Das Gleiche gilt für die "Projektkosten Costa Rica/England" von CHF 25'100.00. Auch hier ging es um hohe private Aufwendungen des Beschwerdeführers, welche zu Unrecht Eingang in die Geschäftsbuchhaltung gefunden haben und als geschäftsmässig begründet verbucht worden sind. Es ist daher ebenfalls davon auszugehen, dass sich der Beschwerdeführer nicht nur der privaten Natur dieser Auslagen bewusst war, sondern er auch wusste bzw. wissen musste, dass es sich bei der Übernahme von privaten Lebenshaltungskosten durch seine Gesellschaft um steuer-

bare Leistungen zu seinen Gunsten handelte, die in den (privaten) Steuererklärungen der Beschwerdeführer hätten deklariert werden müssen. Dies auch dann, wenn die fraglichen Aufwendungen angeblich versehentlich als Geschäftsaufwand verbucht wurden. Dass sich der Beschwerdeführer dieser Tatsache nicht bewusst war, ist ebenso lebensfremd wie die Annahme, dass sachlich nicht gerechtfertigte "Projektkosten" (einkommens-)steuerfrei sind. 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 auch hier nicht ersichtlich. Der Umstand, dass die Auslagen in der Steuerperiode 2019 vom Beschwerdeführer an die C._____ AG zurückbezahlt wurde (vgl. Details zur Steuerveranlagung 2016 [Kanton R._____] betreffend die C._____ AG), vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

5.3.

Zusammenfassend ist vorliegend also weder eine ordentliche Deklaration 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. Daher liegt, wie das KStA in seinem Entscheid vom 31. August 2023 betreffend festhält, keine ordnungsmässige Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor und hat der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 in der Höhe von CHF 18'240.25 verwirkt. Der Umstand, dass kein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern (vgl. Botschaft des Bundesrates zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes vom 28. März 2018 [18.030], BBl 2018 S. 2335, 2337).

6.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig und es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 DBG [analog]).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'300.00, der Kanzleigebühr von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'570.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

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

Aarau, 23. Januar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic