

3-BV.2021.1

P 133

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Beschwerde- führer 1	A. _____
-------------------------	-----------------

Beschwerde- führerin 2	B. _____
---------------------------	-----------------

beide vertreten durch UWTH Treuhand AG, Hohlstrasse 517c,
8048 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, vom 23. April 2021 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2017 - 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Schreiben vom 7. Januar 2021 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerten Leistungen der C. AG der Jahre 2017 und 2018 von insgesamt CHF 204'319.00 an ihren Aktionär A. die Verrechnungssteuer.

2.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2021 beantragten A. und B. beim Kantonalen Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der von der C. AG am 11. Januar 2021 bezahlten Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 71'511.65.

3.

Mit den Entscheiden vom 25. Februar 2021 verweigerte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 204'319.00 erhobenen Verrechnungssteuer der Jahre 2017 und 2018. Die Entscheide enthielten 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) bzw. nicht verbuchten Erträgen (privat vereinbarte Rechnungen) kann typischerweise nicht von einem Versehen gesprochen werden.

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

4.

Gegen die Entscheide vom 25. Februar 2021 liessen A. und B. mit Schreiben vom 18. März 2021 Einsprache erheben. Sie beantragten die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 204'319.00 erhobenen Verrechnungssteuer der Jahre 2017 und 2018.

5.

Mit Entscheid vom 23. April 2021 wies das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 23. April 2021 (Zustelldatum nicht aktenkundig) haben A. und B. mit rechtzeitiger Beschwerde vom 21. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragen das Folgende:

"Antrag

Der Einspracheentscheid vom 23. April 2021 betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer der Fälligkeiten 2017 - 2018 ist als nichtig zu erklären
Die Kosten des Beschwerdeverfahrens sind der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

(...)

Antrag

Der Pflichtige stellt den Antrag, dass die Verrechnungssteuer von CHF 71'511.65 vollumfänglich zurückzuerstatten ist, da die geldwerten Leistungen und die damit geschuldeten Steuern bezahlt worden sind. (...)"

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 eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2017 und 2018. 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 Gründer, Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer der C. AG. Zudem ist er mit seiner Einzelfirma F. selbständig tätig. Das Kantonale Steueramt Zürich (KStA ZH) stellte im Rahmen seiner Buchprüfung vom 4. und 5. August 2020 betreffend die C. AG unter anderem fest, dass dem privaten Kontokorrent des Beschwerdeführers in den Jahren 2017 und 2018 Debitoren direkt gutgeschrieben worden seien, welche im Umsatz fehlen würden. Die fraglichen Rechnungen betrafen Zahlungen für Leistungen, welche von der C. AG in Rechnung gestellt wurden und auf deren Konto eingingen. Das KStA ZH qualifizierte die Leistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer in der Höhe von CHF 146'944.00 für das Jahr 2017 bzw. CHF 37'375.00 für das Jahr 2018 und rechnete diese bei der C. AG auf. Im Weiteren bestanden die Reisespesen aus einer Vielzahl von Kleinausgaben sowie von Reisekosten, unter anderem nach Hamburg und China. Zu den Kleinausgaben lagen zwar Listen vor, aber die entsprechenden Belege fehlten. Zu den grösseren Ausgaben, insbesondere "Reisespesen China", lagen teilweise Kreditkartenabrechnungen vor, doch fehlten die Belege ebenfalls. Daher wurde der Privatanteil an Reisekosten auf CHF 10'000.00 pro Jahr geschätzt. Am 10. September 2020 meldete das KStA ZH der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Ausrichtung von geldwerten Leistungen der C. AG an den Beschwerdeführer. Mit Schreiben vom 5. November 2020 teilte die ESTV der C. AG mit, dass ihr durch das KStA ZH geldwerte Leistungen von insgesamt CHF 204'319.00 gemeldet worden seien, welche grundsätzlich der Verrechnungssteuer unterliegen würden. Vor Rechnungsstellung wurde der C. AG Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2020 führte die C. AG unter anderem aus, dass es sich bei den Zahlungseingängen, welche direkt dem Beschwerdeführer über sein Kontokorrent gutgeschrieben worden seien, um Zahlungen für Beratungen gehandelt habe, welche der Beschwerdeführer über seine Einzelfirma, die F., ausgeführt habe. Irrtümlicherweise seien diese Beträge jedoch dem privaten Kontokorrent und nicht dem Kontokorrent der Einzelfirma gutgeschrieben worden. Am 7. Januar 2021 stellte die ESTV

auf den geldwerten Leistungen der Jahre 2017 und 2018 von insgesamt CHF 204'319.00 die Verrechnungssteuer von CHF 71'511.65 in Rechnung, welche am 11. Januar 2021 durch die C. AG beglichen wurde. Am 16. Februar 2021 beantragte der Beschwerdeführer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 71'511.65, welche die Vorinstanz verweigerte, weil die aufgerechneten geldwerten Leistungen in den Steuererklärungen 2017 und 2018 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 Verrechnungssteuer der Jahre 2017 und 2018 im Umfang von insgesamt CHF 71'511.65. Sie begründet dies unter anderem wie folgt:

"Auf das Kontokorrent verbuchte Debitorenrechnungen. Bei diesen Rechnungen, die durch C. AG ausgestellt wurden, handelt es sich eindeutig um Honorare im Rahmen einer Forschungszusammenarbeit mit der brasilianischen Firma G. (siehe Beilage 1). Sie betrifft demnach eine von F. A. erbrachte Leistung. Es kann sich bei den unkorrekt verbuchten Debitorenrechnungen keineswegs um unbegründete Bezüge von A. handeln. A. hat eine entsprechende Leistung erbracht, ansonsten wäre vom Debitor keine Vergütung erfolgt. G. ist zugleich Lizenznehmer von C. AG und hat effektiv um Rechnungsstellung über C. AG nachgefragt.

Spesen

Bei den aufgerechneten Spesen handelte es sich um tatsächliche Reisespesen. Als Träger des wissenschaftlichen Knowhows war A. die prädestinierte Person, um in China Geschäfte für C. AG zu akquirieren, was er seit 2007 auch erfolgreich tat. In den letzten Jahren verbuchte die C. AG mehrere Hunderttausend Franken Umsatz aus der Geschäftstätigkeit mit China und erfreut sich über eine sich ständig erweiternde Aktivität. Dies drückt sich auch in der Tatsache aus, dass die C. AG mittlerweile in Peking eine Repräsentationsbüro unter dem Namen H. Co. unterhält.

Die Abrechnung der Spesen erfolgt seit Beginn des China Geschäftes 2007 immer so, dass die Kreditkartenabrechnungen als Belege verwendet wurden. Bei der Steuerrevision im Mai 2017 wurde diese Art des Spesennachweises nicht beanstandet, da die Spesen in China in der chinesischen Währung Renminbi anfallen (Beilage 2). Darum wurde die Umrechnung in Schweizer Franken über die Kreditkartenrechnung als vertretbar bewertet. Eine Änderung der Praxis stand deshalb nicht zur Diskussion.

Fazit

Der Hinweis im Einspracheentscheid vom 23. April 2021, dass während Jahren durch die Verbuchung sowohl von Rechnungen der Gesellschaft und von geschäftsmässig nicht begründeten Reisespesen eine Untersteuerung des Steuerpflichtigen in Kauf genommen wurde, lässt sich unter Berücksichtigung der tatsächlichen Situation bei der C. AG und deren Beziehung zur Einzelfirma F.

A. nicht aufrechterhalten. Eine vorsätzlich oder eventualvorsätzlich Verfehlung des Steuerpflichtigen kann nicht konstruiert werden. A. hat durch sein Verhalten im Anschluss an den Revisionsentscheid signalisiert, dass er eine Unterlassung von Formalitäten akzeptiert, aber keineswegs in die Ecke des Steuerbetrügers gestellt gehört. Herr A. war während der Buchprüfung sehr kooperativ und organisierte, dass diese reibungslos durchgeführt werden konnte. Die Überweisung der Verrechnungssteuer wurde in der vorgegebenen Frist abgewickelt. Auch dies ein Hinweis, dass er aus seiner Warte nichts zu verbergen hatte und davon ausgegangen war, dass in der Buchhaltung rechtlich alles korrekt war.

(...)

Seitens des Pflichtigen liegt bloss ein fahrlässiges Verhalten vor. Diese Schlussfolgerung lässt sich auch aus dem Verhalten der Kantonalen Steuerverwaltung Zürich, was die Veranlagung der Gesellschaft betrifft und das Verhalten der EStV, Abteilung Verrechnungssteuer, was die Steuern von CHF 71'511.65 betrifft. Beide Verwaltungen haben von einem Strafverfahren Abstand genommen."

2.3.

Es ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 204'319.00 erhobenen Verrechnungssteuern von CHF 71'511.65 zu Recht verweigert hat. Dabei ist einzig streitig, ob der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG verwirkt hat (vgl. Erw. 3 und 4). 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 steuerrechtlichen 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.

3.2.1.

Art. 23 VStG in der Fassung vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, lautet wie folgt:

"1 Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer.

2 Die Verwirkung tritt 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:

- a. nachträglich angegeben werden; oder
- b. von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden."

Bei sämtlichen von den Steuerpflichtigen erfolgten Nachdeklarationen bzw. den Steuerbehörden vorgenommenen Aufrechnungen muss die Nichtdeklaration in der Steuererklärung (lediglich) fahrlässig erfolgt sein. Sind die übrigen Voraussetzungen ebenfalls erfüllt, ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt.

Mit dieser Regelung wird erreicht, dass die Einkommens- und die Verrechnungssteuer bei fahrlässigen Nichtdeklarationen nicht kumulativ anfallen.

3.2.2.

Parallel dazu hat der Gesetzgeber mit Art. 70d VStG eine Übergangsbestimmung eingeführt, die wie folgt lautet:

"Artikel 23 Absatz 2 gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist."

3.2.3.

Danach müssen Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für steuerbare Erträge, welche im Jahr 2014 und Folgende fällig geworden sind und die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorliegenden Änderung noch nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheids über den Rückerstattungsanspruch waren, gemäss dem neuen Art. 23 Abs. 2 VStG beurteilt werden (vgl. Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, betreffend "Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Änderung vom 28. September 2018" vom 3. Oktober 2018 an die Vorsteherinnen und Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltungen, S. 2).

Die vorliegende Beschwerde, welche die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2017 und 2018 betrifft, ist somit nach dem neuen Art. 23 Abs. 2 VStG zu beurteilen.

4.

4.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass keine Selbstdeklaration der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte durch die Beschwerdeführer erfolgte bzw. dass die geldwerten Leistungen im Rahmen ihrer Veranlagung von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften hinzugerechnet wurden. 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 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)."

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

4.2.

4.2.1.

Vorweg ist festzuhalten, dass sich geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen 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.

4.2.2.

4.2.2.1.

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).

4.2.2.2.

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).

4.2.2.3.

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).

4.2.3.

4.2.3.1.

Wie der Beschwerdeführer selber vorbringt, handelte es sich bei den auf sein Kontokorrent verbuchten Debitorenrechnungen "eindeutig um Honorare" für von ihm bzw. seiner Einzelfirma erbrachte Leistungen. Dass Honorare bzw. entgeltliche Leistungen (einkommens-)steuerliche Konsequenzen haben, musste ihm selbst dann bewusst gewesen sein, wenn er eine in steuerlichen Belangen völlig unerfahrene steuerpflichtige Person wäre. Zumindest ist die Annahme, dass Zahlungen für erbrachte Arbeitsleistungen (einkommens-)steuerfrei sind, selbst für Laien lebensfremd. Der Umstand, dass die Verrechnungssteuer zunächst nicht auf den Beschwerdeführer überwältzt wurde, vermag daran nichts zu ändern, weil, wie die ESTV

in ihrer Vernehmlassung mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2004 (2A.300/2004) zutreffend ausführt, es als allgemein bekannt vorauszusetzen ist, dass nicht alle einkommens- und vermögenssteuerpflichtigen Vorgänge der Verrechnungssteuer unterliegen bzw. dass nicht nur solche Einkommen zu deklarieren sind, von denen die Verrechnungssteuer abgezogen worden ist. Im Weiteren spielt es keine Rolle, dass die Honorare in der Buchhaltung der C. AG auf das Kontokorrent des Beschwerdeführers ("Forderung Kto.Krt. A.") bzw. irrtümlicherweise nicht auf das Kontokorrent der Einzelfirma ("Forderung F.") verbucht wurden, weil eine Einzelunternehmung, auch wenn deren Buchhaltung einen eigenen (autonomen) Buchhaltungskreis umfasst, kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt (vgl. SGE vom 22. Oktober 2015 [3-RV.2015.10]). Die Honorare hätten so oder anders in der privaten Steuererklärung der Beschwerdeführer deklariert werden müssen. Dass sich der Beschwerdeführer dieser Tatsache nicht bewusst war, ist ebenfalls (mehr) als lebensfremd auszuschliessen. An der fehlenden Deklaration der Honorare als Einkünfte in der privaten Steuererklärung vermag auch der Umstand, dass das Kontokorrent ("Forderung F.") in der Buchhaltung der Einzelfirma ("Darlehen langfristig C. AG") und ebenso in der privaten Steuererklärung (unter "Kredite/Schulden/Hypotheken") als Vermögen (recte: Schuld) erscheint bzw. deklariert wurde (vgl. Replik, S. 2 f.), nichts zu ändern.

4.2.3.2.

Soweit der Beschwerdeführer hinsichtlich der aufgerechneten Spesen geltend macht, dass es sich dabei "um tatsächliche Reisespesen" handeln würde, verhält er sich widersprüchlich, akzeptierte er doch ohne Weiteres, dass das KStA ZH im Rahmen der Buchprüfung den Privatanteil der Reisekosten auf CHF 10'000.00 festlegte. Im Weiteren ging es auch nicht um die Frage, ob und in welchem Umfang die fraglichen Reisekosten noch als geschäftsmässig begründet angesehen werden können. Es lag also kein Grenzfall vor, bei welchem regelmässig kein Anlass zur Annahme von Vorsatz besteht (vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 19. August 2021 [1 VS.2021.1]; ferner Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Juli 2018 [A-416/2017]; Jaussi, Verrechnungssteuer, Tagung Neuerungen 22. Januar 2020, S. 38 f.). Vielmehr ging es um hohe unbelegte geschäftliche bzw. private Aufwendungen des Beschwerdeführers, welche Eingang in die Geschäftsbuchhaltung gefunden haben und als geschäftsmässig begründet verbucht worden sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. Dezember 2011 [6B_453/2011]).

Es ist vorliegend davon auszugehen, dass sich der Beschwerdeführer als Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer der C. AG nicht nur der Folgen von unbelegten geschäftlichen Aufwendungen bzw. 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 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.

4.3.

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 23. April 2021 zutreffend festhält, keine ordnungsmässige Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor und hat der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 71'511.65 verwirkt. Der Umstand, dass (bisher) 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).

5.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

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.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'270.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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**, 1000 Lausanne 14, wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaalem 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, 22. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic