

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2021.2 vom 19. Dezember 2024**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2024-12-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-BV.2021.2](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-BV.2021.2)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2021.2 du 19 décembre 2024

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2021.2 del 19 dicembre 2024

## **Erwägungen**

### **E. 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:

- 13 - "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)."

- 14 -

### **E. 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]).

#### **E. 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).

#### **E. 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).

- 15 -

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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.

- 16 - 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.

### **E. 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.

### **E. 5.4**

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

### **E. 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]).

### **E. 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.

- 17 - 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 interkantonalen 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-

- 18 - den sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundes- gericht  
[Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005). Aarau, 19. Dezember 2024  
Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Lenarcic

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte  
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.