

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2024.2 vom 18. September 2025

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-BV.2024.2

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2024.2 du 18 septembre 2025

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BV.2024.2 del 18 settembre 2025

Erwägungen

E. 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).

- 11 -

E. 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.).

E. 4.1

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte in ihren Steuererklärungen 2017 und 2018 nicht bzw. nicht vollständig deklarierte. Es ist daher lediglich noch zu prüfen, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der fraglichen geldwerten Leistungen durch die Beschwerdeführerin 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)

- 12 - 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.

E. 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 Zusammen-

- 13 - hang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen (vgl. SGE vom 23. Januar 2025 [3-BV.2023.4]; SGE vom 19. Dezember 2024 [3-BV.2021.2]; SGE vom 22. September 2022 [3-BV.2021.1]).

E. 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 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. 4.2.2.2

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 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).

- 14 -

E. 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).

E. 4.2.3

Soweit die Beschwerdeführerin hinsichtlich der geldwerten Leistungen der B.____ AG (geschäftsmässig nicht begründete Miete einer Wohnung inkl. Einstellhalle) und der E.____ AG (Privatanteil Geschäftswagen "[...]" und geschäftlich nicht begründeter pauschalierter Fahrzeugaufwand) geltend macht, dass es sich dabei um Abgrenzungs- bzw. Bewertungsfragen (vgl. Erw. 4.2.2.2 und Erw. 4.2.2.3) gehandelt habe, verhält sie sich widersprüchlich, akzeptierte sie doch ohne Weiteres deren Aufrechnungen durch das KStA Q.____. Im Weiteren nahmen die B.____ AG und die E.____ AG keine Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und privaten Aufwendungen betreffend die Wohnung und die Geschäftsfahrzeuge vor, sondern verbuchten diesen Aufwand zu Unrecht ausnahmslos als geschäftsmässig begründet. Bei den vom KStA Q.____ festgelegten Privatanteilen ging es daher nicht um die Korrektur von (fälschlicherweise nicht) verbuchten Privatanteilen, sondern um das erstmalige Ausscheiden von hohen Auslagen der Beschwerdeführerin, welche geschäftsmässig nicht begründet waren. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch nicht, dass die als Geschäftsaufwand 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

- 15 - 20. Dezember 2011 [6B_453/2011]; Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Q.____ vom 31. Oktober 2023). Es ist davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführerin als indirekte Aktionärin, Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin der B.____ AG und der E.____ AG nicht nur der privaten Natur der vorliegend fraglichen Aufwendungen bewusst war, sondern sie auch wusste bzw. wissen musste, dass es sich bei der Übernahme solcher Kosten durch die B.____ AG und die E.____ AG um steuerbare Leistungen zu ihren Gunsten handelte, die in den (privaten) Steuererklärungen 2017 und 2018 der Beschwerdeführerin hätten deklariert werden müssen. Dies selbst dann, wenn sie eine in steuerlichen Belangen völlig unerfahrene Person wäre. Deshalb ist zu vermuten, dass die Beschwerdeführerin auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigte oder zumindest eine zu niedrige Veranlagung in Kauf nahm. Ein anderes Motiv für ihr Verhalten ist nicht ersichtlich (vgl. SGE vom 23. Januar 2025 [3-BV.2023.4]; 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]).

E. 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 11. Januar 2024 zu- treffend festhält, keine ordnungsmässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor und die Beschwerdeführerin hat ihren Anspruch auf Rück- erstattung der Verrechnungssteuern 2017 und 2018 in der Höhe von CHF 30'450.00 verwirkt.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflich- tig und es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 DBG [analog]).

- 16 - Das Gericht erkennt: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, beste- hend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebür von CHF 205.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'305.00, zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2) das Kantonale Steueramt die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Stempelabgaben und Ver- rechnungssteuer Rechtsmittelbelehrung Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an ge- rechnet, beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaem Recht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Be- schwerdefrist 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. Ja- nuar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Ent- scheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthal- ten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkun- den sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesge- richt [Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005).

- 17 - Aarau, 18. September 2025 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.