

# **BL\_GERICHTE 810 24 98 vom 25. September 2024**

BL Gerichte, 2024-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_810\\_24\\_98](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_24_98)

FR: BL\_GERICHTE 810 24 98 du 25 septembre 2024

IT: BL\_GERICHTE 810 24 98 del 25 settembre 2024

## **Regeste**

Nach- und Strafsteuer zur direkten Bundessteuer / Verdeckte Gewinnausschüttung / Beweislast

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gemäss Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Für das Verfahren gelten die Art. 140–144 DBG sinngemäss (Art. 145 Abs. 2 DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Erhebung der Beschwerde legitimiert (Art. 140 Abs. 1 DBG). Das angefochtene Urteil datiert vom 11. August 2023 und wurde den Beschwerdeführern am 4. März 2024 schriftlich eröffnet. Mit der Postaufgabe der Beschwerde am 3. April 2024 wurde die Beschwerdefrist von 30 Tagen (Art. 140 Abs. 1 DBG) gewahrt. Da sämtliche formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG).

### **E. 3**

Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht von verdeckten Gewinnausschüttungen der B. AG an die Beschwerdeführer ausgegangen ist.

4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hat der Steuerpflichtige die unterbliebene korrekte Veranlagung vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, wird er zusätzlich mit einer Busse bestraft (vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG). Die kantonale Steuerverwaltung setzt neben den Nachsteuern auch die Bussen fest (§ 9 Abs. 1 VV DBG).

4.2 Im Veranlagungsverfahren muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Steuerpflichtige tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. Martin

Zweifel / Silvia Hunziker , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Rz. 32 zu Art. 124 DBG; Urteil des BGer 2C\_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2.1). 4.3 Für die Festsetzung der Nachsteuer kommen die Grundsätze, die für das Veranlagungsverfahren gelten, zur Anwendung (vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG). Somit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Mitwirkungspflicht und Beweislast im System der gemischten Veranlagung (vgl. Urteil des BGer 2C\_84/2017 vom 14. Juli 2017 E. 2.2). Das Veranlagungsverfahren wird zwar vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht, gleichzeitig muss die steuerpflichtige Person aber im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 138 II 57 E. 7.1; jeweils mit Hinweisen). 5.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Zum steuerbaren Einkommen gehören insbesondere alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Leistungen aus Beteiligungen aller Art (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Sämtliche geldwerten Leistungen, die ein Anteilsinhaber - oder eine ihm nahestehende Person - aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person erhält und die nicht eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals sind, stellen steuerbaren Vermögensertrag dar. Dazu gehören neben den offenen Ausschüttungen von Dividenden und Liquidationsgewinnen auch die so genannten verdeckten Gewinnausschüttungen wie übersetzte Saläre, Spesen, Vorzugspreise und Darlehenszinsen, die dem Aufwand der juristischen Person belastet worden sind (vgl. Markus Reich / Markus Weidmann , in: Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 46 ff. zu Art. 20 DBG; BGE 144 II 427 E. 6.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 19. Oktober 2022 [810 22 124] E. 3.1). 5.2 Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt in ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen ist (BGE 144 II 427 E. 6.1; BGE 140 II 88 E. 4.1; BGE 138 II 57 E. 2.2; BGE 131 II 593 E. 5.1; KGE VV vom 19. Oktober 2022 [810 22 124] E. 3.1; Reich / Weidmann , a.a.O., Rz. 46 zu Art. 20 DBG). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat. Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des BGer 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2). 5.3 Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2; KGE VV vom 8. Februar 2017 [810 16 225] E. 3.3; Reich / Weidmann , a.a.O., Rz. 52

zu Art. 20 DBG). 5.4 Im Bereich der geldwerten Leistungen obliegt der Steuerbehörde insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Diese bestehen in der Aufrechnung (KGE VV vom 19. Oktober 2022 [810 22 124] E. 3.2; BGE 140 II 88 E. 7; Urteil des BGer 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4).

## **E. 6**

Den von der Vorinstanz bestätigten Aufrechnungen im Zusammenhang mit den Fahrzeugen liegt zusammengefasst folgender Sachverhalt zugrunde:

### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2009 bis 2016 Geschäftsführer, bis August 2017 Präsident des Verwaltungsrates sowie bis September 2019 Alleinaktionär der B. AG, die den Hotel- und Restaurationsbetrieb C. in D. führte. Nebenbei war er im Jahr 2014 gemäss den aktenkundigen Lohnausweisen in tiefen Pensen bei der E. AG in F. und bei der G. GmbH in H. (richtig: I. ) tätig. Ab dem 17. Mai 2016 war er, zunächst in einem Pensum von 70 %, dann im Jahr 2017 vollzeitlich, als Direktor der Hotel J. AG in K. (BE) angestellt. Für die B. AG war er im Jahr 2016 zu 30 % bzw. im Jahr 2017 noch zu 10 % als Consultant tätig. Die Beschwerdeführerin amtierte in den Jahren 2009 bis 2017 als Mitglied des Verwaltungsrates der B. AG. Im Jahr 2014 war sie bei der Gesellschaft in einem Pensum von 80 % als "Gastgeberin" angestellt, ein 20 %-Pensum entfiel auf die E. AG. In den Jahren 2015 und 2016 arbeitete sie zu 80% bei der E. AG, erhielt aber auch Lohnzahlungen der B. AG und der G. GmbH. Im Jahr 2017 war sie einzig bei der letztgenannten Arbeitgeberin zu 40 % angestellt.

### **E. 6.2**

Im fraglichen Zeitraum wohnten die Beschwerdeführer zusammen mit ihren vier Kindern im schulpflichtigen Alter in L. . Als Familienauto diente ab dem Jahr 2009 ein auf den Beschwerdeführer zugelassener VW Touran. Dieses Fahrzeug wurde am 7. August 2014 bei der Motorfahrzeugkontrolle abgemeldet. Am 21. November 2014 wurde - nach kurzzeitigen Überbrückungslösungen (Nissan Qashqai, Opel Zafira) - ein VW Sharan 2.0 TDI auf den Beschwerdeführer eingelöst. Die Zulassung wurde einen Monat später, am 19. Dezember 2014, auf die Beschwerdeführerin übertragen. Der VW Sharan wurde von der B. AG erworben und in deren Büchern zum Wert von Fr. 44'222.-- aktiviert. Am 10. Mai 2016 kaufte die Gesellschaft zusätzlich ein Tesla Model S 85P und nahm es als Aktivum zum Wert von Fr. 65'740.-- in die Bücher auf. Zugelassen wurde es auf die Gesellschaft. Am 16. Februar 2017 erfolgte ein Eintausch gegen ein Tesla Model S 90D, was in der Buchhaltung mit einer zusätzlichen Aktivierung eines Werts von Fr. 50'643.-- verbunden war. Am 30. November 2017 wurde dieses Auto im Register der Motorfahrzeugkontrolle auf den Beschwerdeführer umgeschrieben. In den Büchern der B AG war bis im Februar 2017 zusätzlich ein auf die Gesellschaft eingelöster Fiat 500 bilanziert.

### **E. 6.3**

Im die B. AG betreffenden Revisionsbericht Nr. 2019-378 (Steuerjahre 2009-2017) vom 19. Dezember 2019 hält die Steuerverwaltung zusammengefasst fest, im Rahmen der

Buchprüfung seien diverse geldwerte Leistungen der Gesellschaft an die Beschwerdeführer festgestellt worden. Im Revisionszeitraum seien namentlich eine Reihe von Fahrzeugen aktiviert und abgeschrieben worden. Der im Jahr 2010 auf die Gesellschaft eingelöste und im Jahr 2017 wieder ausgelöste Fiat 500 werde als Geschäftsfahrzeug akzeptiert. Dagegen seien der VW Sharan und das Tesla Model S geschäftsmässig nicht begründet, da die Beschwerdeführer zu den Anschaffungszeitpunkten mehrheitlich bei Dritten gearbeitet hätten. Die geschäftsmässig nicht begründeten Anschaffungen seien bei der Gesellschaft steuerlich nicht zu berücksichtigen und den Beschwerdeführern als geldwerte Leistungen aufzurechnen. Da es aufgrund fehlender Buchhaltungsunterlagen nicht mehr möglich gewesen sei, die Fahrzeugkosten zu analysieren, würden ausnahmsweise die verbuchten Kosten sämtlicher Fahrzeuge akzeptiert. Im die Beschwerdeführer betreffenden Revisionsbericht Nr. 2019-382 (Steuerjahre 2009-2017) vom 19. Dezember 2019 wurden die Aufrechnungen auf Seiten der Gesellschaft spiegelbildlich bei den Beschwerdeführern als Einkünfte aus qualifizierter Beteiligung in der Form von verdeckten Gewinnausschüttungen gewertet. 7.1 Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz zunächst vor, sie habe eine rechtswidrige Beweislastumkehr vorgenommen. Zwar habe sie richtig erkannt, dass bei einer erfolgten Aufrechnung auf Ebene der Gesellschaft kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus beim Anteilinhaber bestehe. Im Weiteren wolle die Vorinstanz aber eine spezifische Rechtsprechung anwenden, welche dem Anteilinhaber die Pflicht auferlege, von der Steuerbehörde behauptete geldwerte Leistungen detailliert zu bestreiten, denn bei bloss pauschalen Ausführungen dürfe die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilinhaber gegenüber ebenso berechtigt. Diese Rechtsprechung sei im vorliegenden Fall nicht einschlägig, denn die Umstände seien vollkommen anders gelegen und würden per se keine analoge Rechtsfolgewirkung im Sinne einer faktischen Beweislastumkehr rechtfertigen. Der Beschwerdeführer habe zum Zeitpunkt der Revision durch die Steuerverwaltung keine Organstellung in der Gesellschaft mehr innegehabt und er sei auch längst nicht mehr deren Eigentümer gewesen. Man könne ihm nicht zum Vorwurf machen, sich entgegen der Lebenserfahrung auf Ebene der Gesellschaft nicht gegen diese Unterstellungen zur Wehr gesetzt zu haben. Er habe auch gar keinen Zugriff mehr auf spezifische Akten wie Geschäftsbücher, Rechnungen und dergleichen gehabt. Die Beweislast für die vorgeworfenen geldwerten Leistungen treffe damit nicht die Beschwerdeführer, sondern wie im Regelfall die Steuerverwaltung. 7.2 Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf der Ebene der Gesellschaft einerseits und der Ebene des Anteilinhabers andererseits jeweils einer eigenen Logik. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene des Anteilinhabers ist unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person - trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit - um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Urteil des BGer 9C\_592/2023 vom 26. März 2024 E. 3.2.1). Wird auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine geldwerte Leistung an die Anteilinhaber oder diesen nahestehenden Dritten aufgerechnet, setzt dies ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers (und gegebenenfalls der nahestehenden Drittperson) zu berücksichtigen ist. Wie die Vorinstanz in ihren Erwägungen zutreffend festgehalten hat, besteht dabei freilich kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus (vgl. Urteil des BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.7). Anders als die Beschwerdeführer glauben zu machen versuchen, hält ihnen die Vorinstanz nirgends vor, sich auf der Ebene der Gesellschaft nicht gegen die Aufrechnungen zur Wehr gesetzt zu haben. Sie übernimmt die

dortigen Aufrechnungen auch nicht blind für die Veranlagung der Beschwerdeführer. Vielmehr weist die Vorinstanz zutreffend darauf hin, dass die von der Stufe des Unternehmens herrührende Annahme einer geldwerten Leistung an den Anteilsinhaber im vorliegenden Verfahren umgestossen werden kann (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.4.4). Ob bei der B. AG vor deren Auflösung durch den Konkursrichter im Jahr 2021 überhaupt noch eine (rechtskräftige) Veranlagung vorgenommen wurde, ist im Übrigen aktenmässig gar nicht erstellt. Dies ändert aber nichts daran, dass der die Gesellschaft betreffende Revisionsbericht vom 19. Dezember 2019 mit den darin vorgenommenen Korrekturen im vorliegenden Fall als gewichtiges Indiz in die Beweiswürdigung der Vorinstanz miteinfließen durfte.

7.3 Lässt sich ein rechtserheblicher Sachverhalt nicht direkt feststellen oder wäre dies mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden, stützt sich behördliche Beweiswürdigung notwendigerweise auch auf Indizien, aus denen mit hinreichender Gewissheit auf relevante Tatsachen geschlossen werden kann (sog. natürliche Vermutungen). Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Gegenbeweis anzutreten und die natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das Indiz (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (BGE 148 II 285 E. 3.1.2; BGE 147 III 73 E. 3.2; BGE 141 III 241 E. 3.2.3). Vermag die Veranlagungsbehörde aufzuzeigen, dass die vier Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. oben E. 5.2) kumulativ bestehen, begründet dies steuerrechtlich die natürliche, widerlegbare Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung an den oder die Anteilsinhaber bzw. eine diesem oder diesen nahestehende Person vor (Urteil des BGer 2C\_797/2012 / 2C\_798/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3). Die Beweisführungslast für den Gegenbeweis obliegt diesfalls dem Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass ein Anteilsinhaber, der gleichzeitig Organ der Kapitalgesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten hat, um die begründete Vermutung zu entkräften. Auch im Strafverfahren kann bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden, dass die steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (Urteil des BGer 2C\_938/2016 / 2C\_939/2016 vom 15. Februar 2017 E. 2.3.1; Urteil des BGer 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2 mit Hinweisen). Nicht erforderlich ist - anders als die Beschwerdeführer den Anschein zu vermitteln versuchen -, dass der Anteilsinhaber eigentliche Beweisstücke vorlegt. Seine Behauptungen müssen nur, aber immerhin, so konkret sein, dass darüber Beweis abgenommen werden kann. Der Umstand, dass die Beschwerdeführer im vorliegenden Fall keinen Zugriff auf die Bücher der Gesellschaft und sonstigen Geschäftsunterlagen mehr haben, hindert sie demnach prinzipiell nicht am Gegenbeweis.

7.4 Wie die Beschwerdegegnerin sodann zutreffend einwirft, ist für die Aufrechnung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht der Zeitpunkt der Buchprüfung, sondern der Zeitpunkt der zur Diskussion stehenden Transaktionen massgebend. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich das Faktizitätsprinzip, wonach Steuertatbestände dann als verwirklicht zu betrachten sind, wenn sich nach den tatsächlichen Umständen ein solcher Schluss aufdrängt. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist dies der Fall, wenn der Rechtserwerb auf der Stufe des Anteilsinhabers abgeschlossen ist. Deswegen ist auf den Zeitpunkt des Leistungsempfangs abzustellen (vgl. Stefan Oesterhelt / Marco Mühlemann / Michael Bertschinger, in: Kommentar DBG, a.a.O., Rz. 183 zu Art. 58 DBG). Die streitgegenständlichen Aufrechnungstatbestände verwirklichten sich in den Jahren 2014 bis 2017, als der Beschwerdeführer die Gesellschaft beherrschte. In sämtliche hier relevanten

geschäftlichen Vorgänge war er direkt involviert. Er kann sich somit nicht auf den Verkauf seiner Gesellschaftsanteile im Jahr 2019 - kurz vor der steuerlichen Buchprüfung - berufen und Unwissenheit vorschreiben, um sich der oben dargestellten Beweisführungslast zu entziehen.

8.1 Die Vorinstanz kommt im angefochtenen Entscheid zum Schluss, die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung seien erfüllt. Während des einschlägigen Zeitraums habe die Gesellschaft, deren Organ der Beschwerdeführer gewesen sei, die Fahrzeuge der Beschwerdeführer ohne erkennbare Gegenleistung vollumfänglich finanziert. Sowohl der VW Sharan als auch die beiden Teslas seien aus privaten Gründen angeschafft worden. Diese Fahrzeuge seien auf die Beschwerdeführer eingelöst gewesen und von diesen praktisch ausschliesslich privat genutzt worden, insbesondere für den Arbeitsweg. Die gegenteiligen Beteuerungen seien nicht glaubhaft. Die geschäftsmässige Begründetheit dieser beiden Fahrzeuge sei nicht substantiiert dargelegt worden, was nach der anwendbaren Beweislastregel zur Aufrechnung führe.

8.2 In der Beschwerde wenden die Beschwerdeführer dagegen ein, über Investitionsausgaben einer Kapitalgesellschaft entscheide allein deren Geschäftsführung, die über einen erheblichen Ermessensspielraum verfüge. Dabei spiele die Zweckmässigkeit dieser Ausgaben (Investition oder Aufwand) im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung keine Rolle. Die Steuerbehörden hätten grundsätzlich auf die Dispositionen abzustellen, wie sie die Steuerpflichtigen getroffen hätten. Ob, welche und wie viele Fahrzeuge ein Restaurationsbetrieb für die Durchführung seiner spezifischen Geschäftstätigkeit und Erfüllung seines Geschäftsmodells benötige, sei vom Unternehmen zu beurteilen. Die betroffenen Fahrzeuge seien denn auch tatsächlich geschäftlich genutzt worden. Mit dem VW Sharan seien ca. zweimal pro Woche Einkäufe für das Restaurant getätigt worden. Weiter seien Waren von und zur E. AG transportiert worden. Das Auto sei auch für Gästetransporte und das Catering im Einsatz gestanden. Oft sei der Arbeitstag erst spätnachts beendet gewesen, irgendwie hätten die Beschwerdeführer nach Hause kommen müssen. Der Tesla sei ebenfalls für Gästetransporte verwendet worden. Der Beschwerdeführer habe oft am Morgen in K. gearbeitet, sei dann am Nachmittag mit dem Tesla nach D. gefahren, um nachher wieder auf den Abend nach K. zurückzukehren. Beide Fahrzeuge seien mit dem Firmenlogo versehen gewesen und hätten als Werbeträger des Unternehmens gedient.

8.3 Da der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands vom Gesetz nicht definiert wird, muss jeweils im Einzelfall unter Würdigung der Umstände bestimmt werden, ob der Aufwand mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang steht. Nur was nach kaufmännischer Auffassung (d.h. aus Sicht des ordentlichen Geschäftsführers) in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist als steuerlich geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (Oesterhelt / Mühlemann / Bertschinger, a.a.O., Rz. 20 ff. zu Art. 58 DBG; BGE 113 Ib 114 E. 2c). Als nicht geschäftsmässig begründet erweisen sich Zuwendungen einer Gesellschaft an einen Dritten, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin hat, dass dieser dem Beteiligungsinhaber nahesteht. Dabei ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zum üblichen Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"; BGE 138 II 57 E. 4.2; BGE 131 II 722 E. 4.1; KGE VV vom 29.

Januar 2020 [810 19 216] E. 5.3). 8.4.1 Im vorliegenden Fall sticht ins Auge, dass die Gesellschaft nicht unternehmerische Investitionen getätigt, sondern die Privatfahrzeuge der Beschwerdeführer finanziert hat. Nach dem Wegfall des einzigen Familienfahrzeugs mussten die Beschwerdeführer im Jahr 2014 für Ersatz sorgen, denn bei einem Wohnsitz in L. ist eine Familie mit vier Kindern nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Alltag auf ein Fahrzeug angewiesen. Angesichts der notorischen langen Arbeitszeiten in der Gastronomie kann der Arbeitsweg nicht mit dem öffentlichen Verkehr zurückgelegt werden. Der Kauf des VW Sharan durch die Gesellschaft war in zeitlicher Hinsicht durch die Notwendigkeit eines Ersatzes für das Familienauto und damit durch die privaten Interessen des Anteilsinhabers bestimmt. Die Wahl des Fahrzeugtyps ist auf die Bedürfnisse einer Familie mit vier Kindern und weniger auf diejenigen eines Gastronomiebetriebs ausgerichtet. Der Kauf des Tesla Model S erfolgte sodann eine Woche bevor der Beschwerdeführer seine Arbeitsstelle in K. antrat. Offensichtlich diente die Anschaffung - und der spätere Eintausch gegen ein typenähnliches Fahrzeug - nicht den geschäftlichen Zwecken der B. AG, sondern dem Beschwerdeführer für die Zurücklegung des Arbeitswegs zu seinem Arbeitgeber in K. . Auch die Beschwerdeführerin war ab dem Jahr 2015 bei einer Drittgesellschaft in F. angestellt und verwendete das Fahrzeug zugestandenermassen für diesen Arbeitsweg. 8.4.2 Aus einer objektivierten Sicht eines sorgfältigen Geschäftsführers der B. AG ergibt die Anschaffung der beiden vorgeblichen Geschäftsfahrzeuge - zusätzlich zum bereits in der Gesellschaft vorhandenen und auf diese eingelösten Fahrzeug - keinen betriebswirtschaftlichen Sinn. Dies gilt in besonderem Masse für die Jahre 2016 und 2017, als beide Beschwerdeführer nicht mehr oder nur noch marginal für die Gesellschaft tätig waren. Da die Fahrzeuge für den Arbeitsweg der Beschwerdeführer zu Dritten verwendet wurden, standen sie dem Unternehmen zu den Geschäftszeiten gar nicht mehr zur geschäftlichen Nutzung zur Verfügung. Dass die Gesellschaft ihren übrigen Angestellten (oder anderen Dritten) vergleichbare geldwerte Vorteile ohne erkennbare Gegenleistung zukommen liess, behaupten die Beschwerdeführer selber nicht. Unbehelflich ist in diesem Zusammenhang der Einwand der Beschwerdeführer, nicht nur ihr Treuhänder, sondern auch der Nachfolger des Beschwerdeführers im Verwaltungsrat und im Aktionariat hätten explizit und ausführlich bestätigt, dass die Fahrzeuge für die B. AG betrieblich notwendig gewesen seien. Das besagte Schreiben an die Steuerverwaltung vom 2. März 2021 kolportiert jedoch im Wesentlichen bloss die bekannten Behauptungen der Beschwerdeführer. Als offensichtliches Gefälligkeitsschreiben kann den darin enthaltenen Schilderungen kein massgeblicher Beweiswert zugestanden werden. Beide Verfasser waren zum Zeitpunkt der Fahrzeuganschaffungen nicht in die Geschäftsleitung involviert und können damit die Gründe für die ursprünglichen Investitionsentscheide auch nicht aus erster Hand bezeugen. Der Nachfolger weist sogar ausdrücklich darauf hin, dass wesentliche wirtschaftliche Entscheidungen noch vor seinem Einstieg getroffen worden seien. Bezeichnenderweise endete die betriebliche Notwendigkeit von Geschäftsfahrzeugen zeitgleich mit seinem Einstieg als Alleinaktionär und dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der Gesellschaft, als letzterer beide Fahrzeuge vertraglich zu Eigentum übernahm, ohne dass sich die Gesellschaft in der Folge um Ersatzanschaffungen bemühte. Der in der Gesellschaft verbuchte Aufwand steht objektiv jedenfalls in einem offensichtlichen Missverhältnis zum potentiellen geschäftlichen Nutzen, auch wenn die Fahrzeuge nach den Angaben der Beschwerdeführer mit dem Firmenlogo versehen waren und als Werbeträger eingesetzt wurden. Der Umstand, dass zumindest in den Jahren 2014 und 2015 mit dem VW Sharan

angeblich gelegentlich Waren oder Gäste transportiert wurden, ändert nichts daran, dass das Fahrzeug de facto nicht sinnvoll für die B. AG eingesetzt werden konnte. Wie die Revisorin in ihrer Stellungnahme vom 16. März 2021 im Nachsteuerverfahren unterstrich, konnten im Rahmen der Buchprüfung weder für den Tesla noch für den VW Sharan irgendwelche Nachweise bezüglich geschäftlicher Fahrten für die B. AG erbracht werden. Der Beschwerdegegnerin ist darin beizupflichten, dass die behauptete geschäftliche Nutzung derart in den Hintergrund tritt, dass in guten Treuen höchstens eine Kilometerentschädigung durch die B. AG für die geltend gemachten Geschäftsfahrten mit Privatfahrzeugen in Frage gekommen wäre, womit es dann auch sein (steuerliches) Bewenden gehabt hätte. Damit ist festzuhalten, dass die Kosten für die Fahrzeuge keinen legitimen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. 8.4.3 Die Beschwerdeführer halten dieser Schlussfolgerung entgegen, dass es den Steuerbehörden nach der Rechtsprechung verwehrt sei, ihr eigenes Ermessen an die Stelle des unternehmerischen Ermessens der Geschäftsführung zu setzen. Diese Rechtsprechung lässt sich allerdings nicht auf Aufwendungen übertragen, welche eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand ihrer Aktionäre (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbringt, wie etwa die Kosten des Unterhalts von und Abschreibungen auf ausschliesslich dem Lebensunterhalt oder dem Vergnügen der Aktionäre dienenden Vermögensgegenständen, die von der Gesellschaft angeschafft wurden, ohne in Wahrheit für ihre eigene Geschäftstätigkeit bestimmt zu sein (vgl. Urteil des BGer 2C\_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 4.3; Urteil des BGer 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.3; Urteil des BGer 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2). Im vorliegenden Fall standen beide streitbetroffenen Fahrzeuge den Beschwerdeführern jeden Tag rund um die Uhr zur ausschliesslichen Nutzung zur Verfügung. Die Autos dienten damit faktisch den privaten Zwecken der Beschwerdeführer, wozu insbesondere auch die Verwendung für den Arbeitsweg zählt. 8.5 Die vollständige Übernahme der Fahrzeugkosten durch die Gesellschaft steht nach dem Gesagten unter Würdigung aller Umstände in keinem unmittelbaren unternehmungswirtschaftlichen Zusammenhang. Das nicht sachgemässe Geschäftsgebaren hat seinen Grund offenkundig im Beteiligungsverhältnis. Dem Beschwerdeführer als alleinigem Anteilsinhaber und seiner Ehefrau, die diesem nahestand und selber Organ der Gesellschaft war, sind geldwerte Vorteile zugeflossen, ohne dass die Gesellschaft von ihnen eine gleichwertige Gegenleistung erhalten hätte. In steuerrechtlicher Hinsicht begründet dies die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Den Beschwerdeführern gelingt es im vorliegenden Verfahren nicht, diese Vermutung zu entkräften. Dass zumindest im Falle des VW Sharan eine vereinzelte Nutzung im betrieblichen Kontext, sei dies für den Waren- oder Personentransport, durchaus glaubhaft ist, vermag die Vermutung angesichts des eklatanten Missverhältnisses zwischen verbuchtem Aufwand und betrieblichem Nutzen nicht umzustossen. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die geschäftsmässige Begründetheit der Fahrzeuganschaffung im vorliegenden Verfahren nicht glaubhaft dargelegt werden konnte. 8.6 Wenn die Beschwerdeführer weiter vorbringen, die Jahresrechnungen 2009-2017 der B. AG seien handelsrechtskonform aufgestellt worden und die beiden Fahrzeuge seien Betriebsmittel der Gesellschaft gewesen, die erst im Jahr 2019 von den Beschwerdeführern zu Eigentum erworben worden seien, blenden sie aus, dass nicht primär nach privatrechtlichen, sondern nach ökonomischen Gesichtspunkten zu beurteilen ist, ob ein Vermögenszugang vorhanden ist. Der steuerrechtliche Einkommensbegriff knüpft nicht an privatrechtliche Institute und Vorgänge an, sondern an die wirtschaftlichen Auswirkungen des Privatrechtsverkehrs. Mit anderen Worten wird

jemand, der wirtschaftlich wie ein Eigentümer über eine Sache verfügen kann, d.h. die "wirtschaftliche Sachherrschaft" über einen Vermögenswert ausübt, steuerrechtlich wie ein privatrechtlicher Eigentümer behandelt (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, § 10 Rz. 35; Reich / Weidmann, a.a.O., Rz. 21b zu Art. 16 DBG; KGE VV vom 19. Oktober 2022 [810 22 128] E. 4.3). Wie vorstehend aufgezeigt wurde, hatten die Beschwerdeführer in den fraglichen Zeiträumen diese wirtschaftliche Sachherrschaft über die beiden Fahrzeuge inne. Ein zivilrechtlicher Erwerb der Autos in der späteren Steuerperiode 2019 ändert demnach - worauf die Vorinstanz in der Vernehmlassung zutreffend hinweist - aus steuerrechtlicher Optik nichts an der Beurteilung der vorliegend einzig streitbetroffenen zivilrechtlichen Dispositionen in den Steuerperioden 2014, 2016 und 2017. Nichts zu ihren Gunsten können die Beschwerdeführer schliesslich aus den nicht gänzlich konsistenten Rechnungskorrekturen durch das Revisorat der Steuerverwaltung ableiten. Den Beschwerdeführern ist zwar einzuräumen, dass das buchhalterische Vorgehen, die verbuchten Betriebskosten und Abschreibungen für sämtliche Fahrzeuge vollständig als Aufwand der B. AG anzuerkennen und gleichzeitig die Anschaffungskosten für zwei Fahrzeuge als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen, auf den ersten Blick in sich widersprüchlich ist. Dahinter verbirgt sich aber keine rechnungslogische Diskrepanz und kein Wertungswiderspruch: Der Verzicht auf eine Ausscheidung des Fahrzeugaufwands erfolgte nach der nachvollziehbaren Erklärung der Revisorin einzig aus Opportunitätsgründen, weil aufgrund fehlender Buchhaltungsunterlagen Aufwand und Nutzen der Aufgliederung auf die einzelnen Fahrzeuge in keinem vernünftigen Verhältnis zueinander gestanden hätten. Diese Entscheidung der Steuerverwaltung gereicht den Beschwerdeführern letztlich zum Vorteil, denn so werden ihnen die von der Gesellschaft getragenen Betriebskosten für die privaten Fahrzeuge nicht noch zusätzlich als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet.

## **E. 9**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerverwaltung - soweit vorliegend noch umstritten - zu Recht verdeckte Gewinnausschüttungen der B. AG an die Beschwerdeführer angenommen und auf diesem nicht deklarierten Einkommen Nachsteuern erhoben hat. Hinsichtlich des Vorwurfs der vollendeten Steuerhinterziehung begründen die Beschwerdeführer die beantragte Aufhebung der Steuerbusse einzig mit den nicht nachgewiesenen geldwerten Leistungen. Nachdem sich diese Auffassung als unzutreffend erwiesen hat, muss auf die erhobenen Strafsteuern nicht weiter eingegangen werden und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids verwiesen werden, denen sich das Kantonsgericht vollumfänglich anschliesst. Eine Begründung für den beantragten Verzicht auf die Erhebung von Verzugszinsen enthält die Beschwerdeschrift sodann nicht, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

## **E. 10**

Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968). Demgemäss wird e r k

a n n t : 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- verrechnet. 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.  
Vizepräsident Gerichtsschreiber

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