



9C_701/2022

Urteil vom 19. Juni 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Beusch,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____ und B.A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, Tellli-Hochhaus,
5004 Aarau,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Verrechnungssteuer, Steuerperioden 2017-2018; Rückerstattung,

Beschwerde gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 22. September
2022 (3-BV.2021.1).

Sachverhalt:

A.

A.a. Mit Schreiben vom 7. Januar 2021 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerte Leistungen der B. _____ AG (nachfolgend: AG) der Jahre 2017 und 2018 von insgesamt Fr. 204'319.- an ihren Aktionär A.A. _____ die Verrechnungssteuer.

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

A.c. Mit Entscheiden vom 25. Februar 2021 verweigerte das Kantonale Steueramt Aargau, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von Fr. 204'319.- erhobenen Verrechnungssteuer der Jahre 2017 und 2018 mit der Begründung, dass gemäss neuem Art. 23 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) die Verwirkung nur dann nicht eintrete, wenn die Einkünfte in der Steuererklärung (bloss) fahrlässig nicht angegeben worden seien. Bei offensichtlich während Jahren verbuchtem Privataufwand (geschäftsmässig nicht begründete Spesen) bzw. nicht verbuchten Erträgen (privat vereinnahmte Rechnungen) könne typischerweise nicht von einem Versehen gesprochen werden, weshalb die Rückerstattung nicht gewährt werden könne. Die gegen diese Entscheide geführte Einsprache wies das Kantonale Steueramt Aargau, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, mit Entscheid vom 23. April 2021 ab.

B.

Das hiergegen geführte kantonale Rechtsmittelverfahren blieb erfolglos (Urteil vom 22. September 2022 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Verfahrensnummer 3-BV.2021.1).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 28. Dezember 2022 gelangen die Eheleute (nachfolgend die Beschwerdeführer) ans Bundesgericht und beantragen die Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Jahre 2017 und 2018.

Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, die ESTV und das Kantonale Steueramt Aargau nehmen Stellung zum Verfahren. Die Beschwerdeführer replizieren.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a; Art. 83 e contrario; Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2; Art. 89 Abs. 1; Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 56 VStG). Auf die Beschwerde ist, vorbehaltlich nachfolgender Erwägung E. 1.4 einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (**BGE 147 I 73 E. 2.2**; **143 IV 241 E. 2.3.1**; **140 III 115 E. 2**). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16 E. 1.3.1**).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 V 21 E. 2**; **147 II 300 E. 1**). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88 E. 1.3.2**).

1.4. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194 E. 3.4**; **147 II 44 E. 1.2**; **147 V 156 E. 7.2.3**). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 147 I 478 E. 2.4 Ingress**; **147 IV 453 E. 1 Ingress**; **146 I 62 E. 3**; **146 IV 114 E. 2.1**). Fehlt es an einer derartigen Begründung, so ist auf die Rüge nicht einzutreten (**BGE 148 IV 39 E. 2.3.5**).

Sofern die Beschwerdeführer eine angebliche Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) mit mangelnder respektive ungenügender Begründung, Zitate aus Gesetz und Rechtsprechung seien nicht in Bezug zum vorliegenden Einzelfall gebracht worden, sowie unterlassener Anhörung zur Verschuldensfrage geltend machen wollen, fehlen verfassungsbezogene Ausführungen und/oder eine qualifizierte Begründung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Darauf ist nicht weiter einzutreten.

2.

Im Fokus steht, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den aufgerechneten geldwerten Leistungen von insgesamt Fr. 204'319.- (Fr. 146'944.- für das Jahr 2017 und Fr. 37'375.- für das Jahr 2018) erhobenen Verrechnungssteuern von Fr. 71'511.65 zu Recht wegen (eventual-) vorsätzlicher Nichtdeklaration verweigert hat. Streitig ist, ob der Beschwerdeführer den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG verwirkt hat. Nicht Gegenstand des vorliegenden Rückerstattungsverfahrens ist die Frage, ob die Verrechnungssteuer zu Recht erhoben wurde.

2.1. Natürliche Personen haben Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten (Art. 22 Abs. 1 VStG). Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung Wohnsitz im Inland hatten und nach genannter Bestimmung grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer haben.

2.2. 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 (Art. 23 Abs. 1 VStG). Vorliegend ist unbestritten, dass infolge Aufrechnung keine ordentliche Deklaration der mit Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte durch die Beschwerdeführer gemäss Art. 23 Abs. 1 VStG stattfand.

2.3. Nach Art. 23 Abs. 2 VStG verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht, 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). Dasselbe gilt, wenn der betreffenden Person gar kein Verschulden vorgeworfen werden kann (vgl. Urteile 2C_240/2021 vom 24. August 2021 E. 3.1; 2C_74/2018 vom 16. September 2019 E. 2.2; 2C_224/2017 vom 16. August 2019 E. 2.2). Aufgrund der Übergangsbestimmung von Art. 70d VStG findet die am 1. Januar 2019 in Kraft getretene Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 VStG Anwendung auf den vorliegenden Fall (vgl. Urteile 2C_240/2021 vom 24. August 2021 E. 3.1; 2C_37/2019 vom 16. August 2019 E. 2). Umstritten und zu prüfen ist im nachfolgenden Zusammenhang daher, ob mit Blick auf Art. 23 Abs. 2 VStG von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der massgeblichen Einkommenswerte auszugehen ist.

2.4. Die hierzu gegen die vorinstanzlichen Feststellungen und Würdigungen vorgebrachten Rügen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

2.4.1. Die Beschwerdeführer rügen hinsichtlich der Verschuldensfrage, dass "[v]or allem [...] das jeweils zitierte objektive Fehlverhalten [dem Beschwerdeführer] auch subjektiv nachgewiesen [...] werden" müsse. Da das Bundesgericht bei der Verschuldensfrage gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG auf die strafrechtlichen Begriffe von Vorsatz und Fahrlässigkeit abstelle, müsse das Vorliegen eines Vorsatzes durch ein Strafverfahren mit einer rechtskräftigen Verurteilung erwiesen sein.

2.4.2.

2.4.2.1. In Bezug auf den objektiven Tatbestand stellte die Vorinstanz zusammenfassend fest, dass der Beschwerdeführer Gründer, Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer der AG sei. Zudem sei er mit seiner Einzelfirma C._____ (nachfolgend: Einzelfirma) selbständig tätig. Im Rahmen einer Buchprüfung habe das Steueramt betreffend die AG unter anderem festgestellt, dass dem privaten Kontokorrent des Beschwerdeführers in den Jahren 2017 und 2018 Debitoren direkt gutgeschrieben worden seien, welche im Umsatz der AG fehlen würden. Die fraglichen Rechnungen hätten Zahlungen für Leistungen betroffen, welche von der AG in Rechnung gestellt worden und auf deren Konto eingegangen seien. Das Steueramt habe die Leistungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer in genannter Höhe für die genannten Jahre qualifiziert und habe diese bei der AG aufgerechnet. Diese Feststellungen blieben soweit hier relevant unbestritten.

2.4.2.2. In Bezug auf die subjektive Verschuldensfrage nahm die Vorinstanz eine umfassende Beweiswürdigung vor und führte ihre erneute rechtliche Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttungen (Optik der AG) als geldwerte Leistungen auf Ebene des Beschwerdeführers (Optik des Anteilinhabers) (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 83 zu Art. 20 DBG; Urteile 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.1; 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 3.2.1) mit umfassenden Verweisen auf die Rechtsprechung zur Verschuldensfrage durch. Vor allem verwies die Vorinstanz auf die Rechtsprechung zum Beweisrecht bei Vor- und Eventualvorsatz, wonach der Nachweis des Vorsatzes als erbracht gilt, 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; Urteile 2C_107/2020 vom 17. Juni 2020 E. 2.2.3).

Indem der Beschwerdeführer selber vorgebracht habe, es handle sich bei den auf sein Kontokorrent verbuchten Debitorenrechnungen "eindeutig um Honorare" für von ihm bzw. seiner Einzelfirma erbrachte Leistungen, beantwortet die Vorinstanz unter anderem in nachvollziehbarer Weise wie sie die aufgebrachte Rüge zur subjektiven Verschuldensfrage würdigt und dass damit mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass dem Beschwerdeführer die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Weiter bekräftigt die Vorinstanz in Bezug auf die subjektive Verschuldensfrage ihre Auffassung und zeigt, dass dem Beschwerdeführer - auch als Gründer, Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer - bewusst gewesen sein müsse, dass Honorare bzw. entgeltliche Leistungen (einkommens-) steuerliche Konsequenzen hätten. Zumindest sei die Annahme, dass Zahlungen für erbrachte Arbeitsleistungen (einkommens-) steuerfrei seien, selbst für Laien lebensfremd. Die hiergegen vorgebrachten Argumente des Beschwerdeführers können diese Vermutung nicht entkräften. Zusammengefasst ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz hinsichtlich der geldwerten Leistungen (auch teils als "Honorare" oder privat vereinnahmte Rechnungen bezeichnet) nicht von einer fahrlässigen Nichtdeklaration gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG ausgegangen ist. Dass hierzu eine vorgängige rechtskräftige Verurteilung im Rahmen eines Strafverfahrens nötig ist, ist bereits verfahrensmässig ausgeschlossen.

2.4.3. Weiter führt der Beschwerdeführer in Bezug auf die weiteren geldwerten Leistungen (Reisespesen) aus, er habe "[z]u keiner Zeit [...] eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt oder zumindest eine zu niedrige Veranlagung in Kauf genommen [...]", vielmehr habe er pflichtbewusst Anteile ausgeschieden. Auch hiermit gelingt es den Beschwerdeführern nicht, die vorinstanzliche Beweiswürdigung umzustossen. Vielmehr bleibt überzeugend, dass es sich bei den Reisespesen um hohe unbelegte geschäftliche bzw. private Aufwendungen des Beschwerdeführers, welche Eingang in die Geschäftsbuchhaltung gefunden hätten (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.2.3.2), handelt und der Beschwerdeführer als Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer vom privaten Charakter der Rechnungen wusste bzw. wissen musste.

2.4.4. Vorliegend ist auch entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer nicht weiter ersichtlich, wieso das Steueramt mit der definitiven Veranlagung der Beschwerdeführer und dem Versand der Steuerrechnungen für das Jahr 2017 mit Datum vom 29. November 2021 hätte zuwarten müssen.

3.

Im Ergebnis ist das vorinstanzliche Urteil zu bestätigen. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Jahre 2017 und 2018 wurde zurecht verweigert. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten mit solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Steuern, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Luzern, 19. Juni 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf