



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter, lic. iur. Ivo Klingler
lic. iur. Sarah Schneider, MLaw Patrick Trütsch
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 28. Mai 2024 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ und B. _____
Beschwerdeführer
vertreten durch C. _____ AG

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Beschwerdegegner

weiter verfahrensbeteiligt:

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65,
3003 Bern

betreffend

Verrechnungssteuer 2015–2017
(Rückerstattung)

A 2023 4

A.

A.a Das im Kanton Zug wohnhafte Ehepaar A._____ und B._____ reichte am 20. November 2016 die Steuererklärung 2015 inkl. Wertschriftenverzeichnis ein (StV-act. 1). Dasselbe taten die Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2016 am 26. November 2017 (StV-act. 3) und für die Steuerperiode 2017 am 11. Oktober 2018 (StV-act. 5). Mit Rückerstattungsentscheiden vom 28. März 2018 (Steuerperiode 2015), 25. April 2018 (Steuerperiode 2016) und 16. Januar 2019 (Steuerperiode 2017) setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug den Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer (entsprechend den in den jeweiligen Wertschriftenverzeichnissen gestellten Anträgen) fest (Steuerjahr 2015: Fr. 1'477.– [BF-act. 17]; Steuerjahr 2016: Fr. 874.65 [BF-act. 18]; Steuerjahr 2017: Fr. 893.55 [BF-act. 19]). Diese Rückerstattungsentscheide ergingen – gemäss der vor Januar 2020 gelebten Praxis der Steuerverwaltung Zug – getrennt von den Verfügungen über die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern und blieben unangefochten. Die ordentliche Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern 2015 erfolgte mit Verfügungen vom 11. Oktober 2018 (StV-act. 2).

A.b Im Nachgang einer Buchprüfung nahm die kantonale Steuerverwaltung Zürich bei der in E._____/ZH ansässigen D._____ AG Aufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen vor für die Jahre 2015–2017 (primär: betreffend Aufwänden, die wirtschaftlich einer anderen von A._____ beherrschten Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zug zuzuordnen waren; ausserdem Aufrechnung von privaten Aufwänden, vgl. BF-act. 2). Mit Schreiben vom 27. Februar 2019 meldete die damalige Steuervertreterin der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung Zug geldwerte Leistungen aus der D._____ AG zur Nachbesteuerung (2015: Fr. 57'384.–; 2016: Fr. 47'322.–; 2017: Fr. 7'791.– [BF-act. 6]). Für die Steuerjahre 2016 und 2017 wurde die Nachdeklaration bei den Einkommens- und Vermögenssteuern im ordentlichen Veranlagungsverfahren berücksichtigt (Veranlagungsverfügungen vom 26. Juni 2019 [BF-act. 7]; Veranlagungsverfügungen vom 3. Dezember 2019 [BF-act. 8]). Mit Verfügung vom 25. März 2022 erhob die Steuerverwaltung Zug für das Steuerjahr 2015 Nachsteuern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer (BF-act. 9).

A.c Die ESTV machte am 23. August 2019 die Verrechnungssteuer auf den geldwerten Leistungen der Jahre 2015–2017 geltend und forderte die D._____ AG zu deren Bezahlung auf (BF-act. 10). Letztere beglich die Forderung am 23. September 2019 (BF-act. 2.6 und 2.7). Mit Schreiben vom 8. Oktober 2019 beantragte die damalige Steuervertreterin der Beschwerdeführer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (u.a.) im Zu-

sammenhang mit den Aufrechnungen der D. _____ AG bei der Steuerverwaltung Zug (BF-act. 2). Diese lehnte den Rückerstattungsantrag betreffend die geldwerten Leistungen aus der D. _____ AG mit Entscheid vom 28. März 2022 mit der Begründung ab, dass die Privatbezüge bei der gebotenen Sorgfalt als nicht geschäftsmässig begründet hätten auffallen müssen und es entsprechend an der Voraussetzung der Fahrlässigkeit gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG mangle, weshalb der Rückerstattungsanspruch verwirkt sei (BF-act. 15; bezüglich der hier nicht mehr streitigen geldwerten Leistung aus der F. _____ AG wurde der Antrag auf Rückerstattung gutgeheissen; diesbezüglich war bereits in der Steuererklärung eine Offenlegung des massgeblichen Sachverhalts erfolgt, vgl. StV-act. 5 S. 11). Mit Einspracheentscheid vom 2. Februar 2023 wies sie die Einsprache vom 29. April 2022 (BF-act. 16) ab, was sie im Wesentlichen damit begründete, der Rückerstattungsanspruch sei gemäss Art. 23 Abs. 1 VStG verwirkt, da die mit Verfügungen vom 28. März 2018 (Steuerperiode 2015), 25. April 2018 (Steuerperiode 2016) und 16. Januar 2019 (Steuerperiode 2017) bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verrechnungssteuerverfahren 2015–2017 infolge ihrer Rechtskraft nicht unter die Ausnahmebestimmung von Art. 23 Abs. 2 VStG fielen (BF-act. 1).

B. Dagegen gelangten A. _____ und B. _____ am 2. März 2023 mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht und beantragten die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 2. Februar 2023. Ihnen sei die zusätzliche Verrechnungssteuer gemäss Antrag vom 8. Oktober 2019 von Fr. 39'373.60 zurückzuerstatten (act. 1).

C. Den Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– bezahlten die Beschwerdeführer fristgerecht (act. 2 f.).

D. Die Steuerverwaltung beantragte am 6. April 2023 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 12. Februar 2023 (recte: 2. Februar 2023) zu bestätigen (act. 5).

E. Mit Vernehmlassung vom 31. Mai 2023 schloss die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde (act. 9).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gegen Einspracheentscheide des kantonalen Verrechnungssteueramtes betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann innert 30 Tagen nach der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden (Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten, die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (Art. 54 Abs. 1 VStG). Nach Art. 35 Abs. 2 VStG i.V.m. § 50 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11) übt im Kanton Zug das Verwaltungsgericht als einzige Beschwerdeinstanz die Funktion als Steuerrekurskommission im Bereich der Verrechnungssteuer aus. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG; BGS 162.1]; vgl. auch Art. 55 VStG).

1.2 Die vorliegende Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 2. Februar 2023 (frühestens zugestellt am Folgetag) wurde am 2. März 2023 der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Sie entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Streitig und zu prüfen ist der Anspruch der Beschwerdeführer auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2015–2017 betreffend die (nachgemeldeten) geldwerten Leistungen aus der D._____ AG.

2.1 Die kantonale Steuerverwaltung und die ESTV stellen sich mit Verweis auf den angefochtenen Einspracheentscheid auf den Standpunkt, dass über die Rückerstattungsansprüche 2015–2017 bereits rechtskräftig entschieden worden sei und Art. 23 Abs. 2 VStG damit gestützt auf die Übergangsbestimmung von Art. 70d VStG nicht zur Anwendung gelange. Zudem wäre der Rückerstattungsanspruch selbst bei Anwendung von Art. 23 Abs. 2 VStG mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Kriterium der Fahrlässigkeit verwirkt. Bei den zugeflossenen geldwerten Leistungen handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen aus der Aktiengesellschaft des Beschwerdeführers,

darunter seien Leistungen für private Lebenshaltungskosten. So oder anders könne keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgen (act. 5, 9; BF-act. 1).

2.2 Die Beschwerdeführer wollen Art. 23 Abs. 2 lit. a VStG angewendet wissen. Sie hätten die streitbetroffenen Einkünfte sofort nach Bekanntwerden der entsprechenden Aufrechnungen nachdeklariert. Ausserdem sei die Beschwerdegegnerin bereits vorgängig über die bei der D. _____ AG stattfindende Steuerrevision informiert worden. Der Steuerrevision 2015 und 2016 sei ein Rechtsmittelverfahren bis vor Bundesgericht betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 vorausgegangen, welches erst am 26. April 2017 (mit BGer 2C_820/2016) ein Ende gefunden habe. Die Beschwerdeführer hätten sich deshalb in einem regelmässigen und aktiven Austausch mit der Beschwerdegegnerin befunden. Die ursprünglichen Deklarationen seien in Erwartung eines für die Beschwerdeführer positiven Bundesgerichtsentscheids guten Glaubens abgegeben und umgehend nach Bekanntwerden der abweichenden Ansicht des für die D. _____ AG zuständigen kantonalen Steueramts Zürich bei der Beschwerdegegnerin nachdeklariert worden. Nur mit Bezug auf das Steuerjahr 2015 sei die Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung aus zeitlichen Gründen im Nachsteuerverfahren erfolgt. Mit Bezug auf die Steuerjahre 2016 und 2017 sei die Erfassung im ordentlichen Verfahren erfolgt. Ebenfalls seien sich die Beschwerdeführer darüber bewusst gewesen, dass die Steuerjahre im Anschluss an das bundesgerichtliche Verfahren einer Steuerrevision unterzogen würden. Damit könne ihnen kein Eventualvorsatz vorgeworfen werden. Entsprechend bestehe ein materieller Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 22 Abs. 2 und Art. 23 Abs. 2 lit. a VStG (act. 1 Rz. 10 ff.). Nur wenn bereits ein rechtskräftiger Entscheid zur gleichen materiellen Frage vorliege, sei eine Rückwirkung nicht mehr möglich. Mit der Übergangsregelung von Art. 70d VStG sei nicht beabsichtigt worden, die materielle Behandlung mehrerer Rückerstattungsanträge in einem Steuerjahr zu verhindern. Wäre dies der Fall gewesen, würde Art. 23 Abs. 2 VStG teilweise seines Sinnes entleert, weil dann in Nachsteuerfällen nie eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer zulässig wäre. Diese Auslegung habe denn auch das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_418/2019 vom 12. September 2019 (E. 5) vertreten (act. 1 Rz. 16).

Hinzu komme, dass die Beschwerdeführer die Rückerstattungsentscheide, datierend vom 28. März 2018, 25. April 2018 und 16. Januar 2019, nicht erhalten hätten und im Rahmen des Verfahrens über die Rückerstattung Kopien der Entscheide bei der Beschwerdegegnerin hätten einholen müssen. Damit könnten diese den Beschwerdeführern ohnehin nicht entgegengehalten werden (act. 1 Rz. 18). Die Beschwerdegegnerin verhalte sich zudem widersprüchlich und insofern willkürlich, indem sie die Rückerstattung im Rückerstattungs-

entscheid und im Einspracheentscheid mit einer anderen Begründung abgelehnt habe. In diesem Zusammenhang sei den Beschwerdeführern das rechtliche Gehör nicht gewährt worden (act. 1 Rz. 13 ff.). Weiter würde die Praxis des Kantons Zug, über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer separat zu der Einkommens- und Vermögenssteuer zu entscheiden, Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Kanton Zug gegenüber Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in einem anderen Kanton (wo dies anders gehandhabt werde) benachteiligen. Mit einer solchen kantonalen Umsetzung von direkt anwendbarem Bundesrecht würde eben dieses Bundesrecht faktisch ausgehöhlt. Anzufügen bleibe, dass die ESTV ohnehin erst eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer prüfe (direkt oder indirekt), wenn die entsprechende Verrechnungssteuer bezahlt worden sei, weil ohne Bezahlung gar keine Rückerstattung möglich sei. Vorliegend sei die streitbetroffene Verrechnungssteuer erst am 23. September 2019 bezahlt worden, weshalb davor gar keine Rückerstattung dieser Beträge möglich gewesen wäre (act. 1 Rz. 17).

3. Einzugehen ist vorab auf die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs. Diese verfängt nicht: Die Veranlagungsbehörde darf im Einspracheverfahren die Steuerfaktoren in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollumfänglich überprüfen und eine Einsprache – gleich wie das Gericht im Beschwerdefall – aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen (Verwaltungs-)Entscheid im Ergebnis mit einer abweichenden Begründung bestätigen (§ 75 Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 55 VStG und § 135 StG). Ein Fall einer sog. *reformatio in peius*, bei der das rechtliche Gehör vor dem ("verschlimmernden") Entscheiderlass zu gewähren wäre, liegt vorliegend – bei im Ergebnis unverändertem Entscheid – eindeutig nicht vor (vgl. zum Ganzen auch Desax/Limacher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024, Art. 42 N 14 ff. mit Hinweisen).

4.

4.1 Die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Art. 23 VStG) ist per 1. Januar 2019 neu geregelt worden (Änderung vom 28. September 2018; AS 2019 433). Zeitlich gilt das neue Recht für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Art. 70d VStG; vgl. etwa auch BGer 2C_107/2020 vom 17. Juni 2020 E. 3.2). Demnach ist als erstes zu klären, ob betreffend die Jahre 2015–2017 bereits insgesamt, abschliessend und rechtskräftig über die Rückerstattung der Verrechnungssteueransprüche entschieden wurde.

4.1.1 Fehlt dabei zunächst die Argumentation der Beschwerdeführer, sie hätten von den Rückerstattungsentscheiden vom 28. März 2018, 25. April 2018 und 16. Januar 2019 mangels Zustellung keine Kenntnis erlangt, weshalb diese nicht hätten in Rechtskraft erwachsen können (act. 1 Rz. 18): Unbestritten ist jedenfalls, dass die provisorischen Steuerrechnungen vom 14. Juni 2018 (adressiert an die Steuerpflichtigen; StV-act. 10) und 17. Juli 2019 (adressiert an die damalige Steuervertreterin; StV-act. 11) – in welchen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2015, 2016 und 2017 aufgeführt und verrechnet wurde – beglichen wurden (StV-act. 12). Diese Sendungen konnten demnach offensichtlich zugestellt werden. Mit ihrem Erhalt hatten die Beschwerdeführer offensichtlich Kenntnis erlangt davon, dass ihre (mit der Steuererklärung gestellten) Anträge auf Rückerstattung gutgeheissen wurden. Mit der Vorinstanz sind demnach die Rückerstattungsentscheide, mit denen der Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer entsprechend den in den jeweiligen Wertschriftenverzeichnissen gestellten Anträgen gutgeheissen wurde, in Rechtskraft erwachsen.

4.1.2 Damit ist indes für die vorliegend zu beurteilende Konstellation noch nichts gewonnen (insofern unpräzise VGer ZG A 2022 9 vom 14. November 2022). Ist die Rückerstattung bezüglich bestimmter in einer Periode geflossener, steuerbarer Leistungen im Rahmen einer Veranlagungsverfügung i. S. v. Art. 52 Abs. 2 VStG gewährt worden und ist diese Veranlagungsverfügung in formelle Rechtskraft erwachsen, kann dies nicht bedeuten, dass damit über sämtliche Rückerstattungen betreffend in diesem Jahr fälliger Verrechnungssteuern abschliessend entschieden wäre. Solches anzunehmen, würde – insofern ist den Beschwerdeführern zuzustimmen – bedeuten, Art. 12 Abs. 1, 23 und 32 Abs. 2 VStG (sowohl in den bisherigen als auch in den neuen Fassungen) weitgehend ihres Sinnes zu entleeren. Jedenfalls bei Inländern könnte es diesfalls grundsätzlich immer nur einen einzigen Entscheid über die Verrechnungssteuerrückerstattung geben, basierend auf dem mit der Steuererklärung für eine bestimmte Periode eingereichten Wertschriftenverzeichnis. Solches macht nach dem Gesagten nach systematischer Auslegung des Gesetzes keinen Sinn; den Materialien lässt sich auch nicht entnehmen, dass dies der Absicht des Gesetzgebers entsprochen hätte (vgl. Botschaft vom 28. März 2018 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes, BBl 2018 2325 ff.; AB 2018 N 621 ff.; AB 2018 S 594 ff.; AB 2018 N 1509 f.). Es widerspräche zudem Sinn und Zweck der Norm, handelt es sich doch bei der Verrechnungssteuer nicht um eine periodische Steuer (was gerade Art. 52 Abs. 2 VStG zum Ausdruck bringt, der eine Entkoppelung von der periodischen Veranlagung der direkten Steuern ausdrücklich erlaubt), sondern um eine Sicherungssteuer. Diese wird auf Kapitalerträgen zum fixen Satz von 35 % erhoben (Art. 13 Abs. 1

lit. a VStG) und soll grundsätzlich die steuerbare Leistung nicht final belasten, sondern nur ihre ordnungsgemässe Deklaration sicherstellen. Erst wenn Letztere unterblieben ist, wird die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer (vgl. Botschaft, a.a.O., Ziff. 5.2). Es besteht jedenfalls keine ersichtliche Grundlage und auch entsprechend Sinn und Zweck als Sicherungssteuer kein Grund zu einer globalen Betrachtung, wonach eine einmal erfolgte Rückerstattungsverfügung bezüglich der auf gewissen steuerbaren Leistungen erhobenen Steuer die Geltendmachung weiterer Ansprüche bezüglich desselben Kalender- bzw. Steuerjahres unabhängig von der Frage nach einer fahrlässigen oder vorsätzlichen Nicht-Deklaration verhindern soll.

4.1.3 Nach dem Gesagten ist – entgegen der Vorinstanz – bezüglich der vorliegend strittigen Rückerstattungsforderungen nicht mit Rückerstattungsentscheiden vom 28. März 2018, 25. April 2018 und 16. Januar 2019 rechtskräftig entschieden worden. Dies bedeutet – in Anwendung von Art. 70d VStG –, dass das neue Recht hier zur Anwendung gelangt.

4.2 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). Die ordnungsgemässe Deklaration hat innerhalb der hierfür vorgesehenen gesetzlichen oder behördlich erstreckten bzw. im Falle eines Hinderungsgrundes allenfalls wiederhergestellten Frist mit der Steuererklärung, welche für die Steuerperiode der Fälligkeit der steuerbaren Leistung einzureichen ist, zu erfolgen. Das fristgerechte Einreichen der Steuererklärung bildet die Messlatte der formkorrekten Deklaration (Lissi/Vitali, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024, Art. 23 N 11 ff., 62). Die unter Art. 23 aVStG unter bestimmten Voraussetzungen (u.a. Rechtzeitigkeit und Spontaneität [d.h. aus dem Antrieb des Steuerpflichtigen]) akzeptierte *Nachdeklaration* ist durch Art. 23 Abs. 2 VStG neu geregelt (zur altrechtlichen Praxis vgl. Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 N 63 ff.), wobei der Begriff der ordnungsgemässen Deklaration im Vergleich zur früheren Rechtspraxis wieder ausgeweitet und damit der Anwendungsbereich der Defraudantensteuer eingeschränkt wurde. Der Bundesrat legte indes bereits in seiner Botschaft Wert darauf, den Anreiz zur korrekten und vollständigen Deklaration zu erhalten, und nicht – durch allzu weitgehende Einschränkung – der Steuerhinterziehung Vorschub zu leisten (Botschaft, a.a.O., Ziff. 5.2 i.f.).

4.3 Nach dem per 1. Januar 2019 (rückwirkend) eingeführten Art. 23 Abs. 2 VStG verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht mehr, wenn – kumulativ – 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). Der Anspruch verwirkt auch nicht, wenn der betreffenden Person gar kein Verschulden (d.h. auch keine leichte Fahrlässigkeit) vorgeworfen werden kann (vgl. BGer 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). Wie es sich damit im konkreten Fall verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

5. Vorliegend steht fest, dass die streitgegenständlichen verdeckten Gewinnausschüttungen an A. _____ bei den direkten Steuern einer Besteuerung zugeführt werden konnten. Für das Steuerjahr 2015 erfolgte dies im Zuge eines Nachsteuerverfahrens, bezüglich der Jahre 2016 und 2017 noch im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Ebenso ist unbestritten, dass die hier noch strittigen verdeckten Gewinnausschüttungen nicht bereits mit den jeweiligen ordentlichen Steuererklärungen deklariert wurden, sondern erst längere Zeit später, nach erfolgter Aufrechnung bei der von A. _____ beherrschten D. _____ AG (oben Sachverhalt lit. A).

5.1 Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, es könne ihnen – allenfalls – fahrlässiges, nicht jedoch vorsätzliches Verhalten vorgeworfen werden, indem sie die nun aufgerechneten und nachdeklarierten verdeckten Gewinnausschüttungen in ihrer privaten Steuererklärung nicht aufgeführt hätten. Dabei legen sie indes selbst dar, sie hätten die betreffenden Leistungen ursprünglich wissentlich und willentlich nicht angegeben mit Blick auf ein laufendes Rechtsmittelverfahren (betreffend offenbar ähnliche Vorgänge der Steuerjahre 2010 und 2011) und "in Erwartung eines für die Beschwerdeführenden positiven Bundesgerichtsentscheids". Ab Bekanntwerden der bei der D. _____ AG stattfindenden Steuerrevision sei die Steuerbehörde über diese informiert worden; "umgehend nach Bekanntwerden der abweichenden Ansicht des für die D. _____ AG zuständigen kantonalen Steueramtes Zürich" seien die Leistungen auch am Wohnsitz der Beschwerdeführer nachdeklariert worden (act. 1 Ziff. 12).

5.2 Gemäss Lehre und Rechtsprechung liegt bei geldwerten Leistungen, die in der privaten Steuererklärung nicht deklariert werden, (blosse) Fahrlässigkeit grundsätzlich

dann vor, wenn einerseits die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung diskutabel ist, und andererseits diesbezüglich (noch) keine Intervention der zuständigen Steuerbehörden erfolgt ist. Hingegen liegt Eventualvorsatz vor, sobald eine erstmalige Korrektur durch die Steuerbehörden erfolgt ist, auch wenn diese Korrektur allenfalls noch nicht rechtskräftig ist (Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 N 42, mit Hinweis auf Urteil des Steuerrekursgerichts Zürich VS.2021.1 vom 19. August 2021 E. 2d). Ab diesem Zeitpunkt weiss der Steuerpflichtige nämlich, dass es sich bei den entsprechenden Vorgängen um relevante Sachverhaltselemente handelt, deren rechtliche Qualifikation umstritten ist. Solche Sachverhaltselemente sind der Steuerbehörde zu deklarieren, unabhängig von der rechtlichen Qualifikation, die der Steuerpflichtige oder seine Berater diesbezüglich vertreten; auf allfällige Unsicherheiten oder Unstimmigkeiten ist gegebenenfalls in der Steuererklärung in geeigneter Weise hinzuweisen (Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 N 18).

5.3 Im hier zu beurteilenden Fall geht es, soweit ersichtlich, – zur bestehenden Unklarheit über den massgeblichen Sachverhalt vgl. nachfolgend E. 5.5 – einerseits um Aufwendungen im Zusammenhang mit Vertrieb und Vermarktung eines Medizinprodukts, das A. _____ mitentwickelt hat und welches er über eine dritte, wohl in G. _____/ZG domizilierte, Gesellschaft vertriebt (Gel "H. _____"). Soweit sich der Sachverhalt aus den Akten und dem bundesgerichtlichen Urteil BGer 2C_820/2016 vom 26. April 2017 (vgl. BF-act. 11 S. 8) ergibt, wurden die Erträge aus dem Vertrieb des besagten Medizinprodukts in der im Kanton Zug domizilierten Gesellschaft verbucht, während die betreffenden Aufwendungen zunächst über die im Kanton Zürich domizilierte Einzelfirma (Arztpraxis) von A. _____ sowie alsdann – ab 2013 – in der D. _____ AG (ebenfalls mit Sitz in E. _____/ZH) zum Abzug gebracht wurden. Prima vista geht es damit in den Jahren 2015–2017 um das gleiche Thema wie bereits im BGer 2C_820/2016 vom 26. April 2017 zugrunde liegenden Verfahren, nämlich um die Auftrennung von Aufwand und Ertrag einer nämlich, einheitlichen Tätigkeit, mit Zuweisung der Erträge an eine im Kanton Zug domizilierte Gesellschaft und Zuweisung der Aufwendungen an eine im Kanton Zürich domizilierte Gesellschaft.

5.4 Bei dieser Ausgangslage hatten die (nota bene fachkundig vertretenen) Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Einreichung der hier massgeblichen Steuererklärungen betreffend die Jahre 2015–2017 Kenntnis davon, dass durch die Steuerbehörden ein "Splitting" von Aufwendungen und Erträgen ein und derselben Tätigkeit auf zwei Gesellschaften in zwei unterschiedlichen Kantonen (mit unterschiedlicher Steuerbelastung) steuerlich nicht akzeptiert würde (vgl. Sachverhalt lit. B in BGer 2C_820/2016 vom 26. April

2017: "Zur Begründung führte das kantonale Steueramt im Wesentlichen aus, dass die mit dem Produkt C. erwirtschafteten Erträge in den eigens gegründeten Betriebsgesellschaften [D. sowie deren Tochtergesellschaften] verbucht worden seien, weshalb das Gleiche auch für den angefallenen Aufwand gelten müsse."). Sie mussten demnach damit rechnen, dass auch in den Jahren nach 2010 und 2011 und unabhängig von der gewählten Rechtsform (die Umwandlung der Einzelfirma in die D. _____ AG ist, soweit es um die gleichlaufende, korrekte Zuordnung von Aufwänden und Erträgen geht, nicht weiter von Relevanz) im Rahmen einer Buchprüfung bei der D. _____ AG entsprechende Aufrechnungen erfolgen würden (verdeckte Gewinnausschüttungen an den Aktionär A. _____ bzw. verdeckte Kapitaleinlage durch diesen in die dadurch begünstigten Gesellschaften, an denen er ebenfalls massgeblich beteiligt war). Zwar blieb es ihnen unbenommen, die zugrunde liegende rechtliche Würdigung der Steuerverwaltung gerichtlich überprüfen zu lassen. Dies dispensierte aber die Steuerpflichtigen nicht davon, den massgeblichen Sachverhalt in ihren Steuererklärungen zu deklarieren oder der Steuerverwaltung anderweitig zu Kenntnis zu geben, ggf. unter Verweis auf die von ihnen vertretene, abweichende Auffassung. Den Steuerpflichtigen kann demnach der Vorwurf nicht erspart werden, sie hätten für die Jahre 2015–2017 bewusst eine unvollständige Steuererklärung eingereicht, wobei sie zumindest eventualvorsätzlich in Kauf genommen haben, dass eine zu niedrige Veranlagung erfolgen könnte (nota bene wenn bei der Buchprüfung etwas übersehen oder auf eine Buchprüfung verzichtet worden wäre).

5.5 Die Aufrechnungen in den Geschäftsjahren 2015 und 2016 (nach der Umwandlung der Einzelfirma in eine AG) seien – so die Beschwerdeführer – vornehmlich betreffend das Projekt "H. _____" und "Fehlbuchungen/ungenügender Privatanteil" gemacht worden, so etwa Anwaltskosten für das Bundesgerichtsverfahren und Reisekosten (BF-act. 11 S. 1; vgl. zu den aufgerechneten Positionen in den Steuerjahren 2015 und 2016 auch BF-act. 10). Aufgrund der Buchprüfung der Steuerjahre 2015 und 2016 (welche im Januar 2019 abgeschlossen worden sei) seien auch Korrekturen für das Geschäftsjahr 2017 fällig geworden (BF-act. 11 S. 2). Bezüglich der Aufwände im Zusammenhang mit dem Projekt "H. _____" ist, mit Verweis auf das Ausgeführte, festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführer in den hier strittigen Jahren 2015–2017 nicht mehr mit Verweis auf ein aus Unkenntnis erfolgtes, fahrlässiges Verhalten der Verwirkungsfolge gemäss Art. 23 Abs. 1 VStG entziehen können. Nicht abschliessend beurteilen lässt sich indes, wie es sich mit den übrigen Kosten verhält: Der Aufstellung, enthalten im Schreiben der ESTV vom 23. August 2019 (BF-act. 10), lässt sich nichts Genaueres entnehmen bezüglich Positionen wie etwa "Schuhe" oder "Reinigungshilfe" – insbesondere lässt sich daraus nicht

ersehen, ob es etwa um spezielle Schuhe für die Arbeit in der Arztpraxis oder um die Reinigungshilfe in der Arztpraxis geht. Auch bezüglich der Büromiete in privaten Räumen oder der Privatanteile für Auto- und Telefonkosten ist nichts Näheres bekannt. Erläuternde Ausführungen zu den konkreten Hintergründen der geldwerten Leistungen finden sich in den Rechtsschriften und Akten nicht. Wie sich die geldwerten Leistungen im Geschäftsjahr 2017 zusammensetzen, bleibt gänzlich unklar. Es kann deshalb keine "so oder anders-Begründung" erfolgen, wonach – wie dies die Beschwerdegegnerin und die ESTV vertreten – aufgrund des offensichtlich privaten Charakters der aufgerechneten geldwerten Leistungen eine Rückerstattung auch hier mangels Fahrlässigkeit gemäss Art. 23 VStG verwirkt sei (vgl. zur Verschuldensfrage bei nicht deklarierten, geldwerten Leistungen etwa Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 N 42 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. dazu etwa auch BGer 9C_701/2022 vom 19. Juni 2023 E. 2.4.2.2).

5.6 Nach dem Gesagten ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2023 aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, damit diese den Sachverhalt ergänzend abkläre und alsdann neu verfüge. Dabei wird sie zu beachten haben, dass die Rückerstattungsforderung verwirkt ist, insofern sie Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Projekt "H. _____" (und dem damit zusammenhängenden bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren) betrifft, die bei der D. _____ AG aufgerechnet wurden. Bezüglich der übrigen Aufrechnungen (diverse als privat qualifizierte Aufwendungen) wird – in ergänzender Abklärung des Sachverhalts – zu prüfen sein, ob es sich allenfalls um Aufwendungen handelte, deren geschäftsmässige Begründetheit diskutabel war. Diesfalls könnten sich die Steuerpflichtigen bis zu einer erstmaligen Korrektur durch die Steuerbehörden auf Fahrlässigkeit berufen und wäre mithin der Anspruch auf Rückforderung der Verrechnungssteuer nicht verwirkt. Andernfalls – bei bereits bekannter Position der Steuerbehörden oder bei offensichtlichen Privataufwendungen – läge Eventualvorsatz vor und wäre der Rückforderungsanspruch verwirkt (Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 N 42 mit Hinweisen).

6. Zusammenfassend wird die Beschwerde insofern gutgeheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid vom 2. Februar 2023 aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird.

Der Steuerverwaltung steht es dabei selbstredend auch frei, mit den Steuerpflichtigen das Gespräch zu suchen, um mehr Klarheit über den zugrundeliegenden Sachverhalt zu erlangen. Ihre entsprechende Bereitschaft hat sie bereits signalisiert (vgl. StV-act. 8 f.).

7.

7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt (Art. 35 Abs. 1 i.V.m. Art. 44 Abs. 1 VStG; Art. 55 VStG i.V.m. § 120 Abs. 1 StG; vgl. auch § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG). Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Neuurteilung mit offenem Ausgang gilt praxismässig als Obsiegen. Vorliegend ist indes der Verfahrensausgang lediglich teilweise noch offen, so dass auch nur von einem teilweisen Obsiegen auszugehen ist. Ermessensweise kann für die Bemessung von Kosten und Entschädigung von einem rund hälftigen Obsiegen im Sinne einer Neuurteilung mit noch offenem Ausgang ausgegangen werden. In Anwendung von § 24 Abs. 1 VRG sind der Steuerverwaltung keine Kosten zu belasten. Den Beschwerdeführern ist ein hälftiger Kostenanteil von Fr. 1'750.– aufzuerlegen. Im Mehrbetrag von Fr. 1'750.– wird ihnen der geleistete Kostenvorschuss (nach Rechtskraft des Urteils) zurückerstattet.

7.2 Den fachkundig vertretenen Beschwerdeführern ist dem Verfahrensausgang entsprechend auch lediglich eine reduzierte Parteientschädigung von pauschal Fr. 500.– (inkl. Auslagen und MWST) zulasten der Beschwerdegegnerin zuzusprechen (Art. 55 VStG i.V.m. § 120 Abs. 3 StG; vgl. auch § 28 Abs. 2 VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid vom 2. Februar 2023 aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird.
2. Den Beschwerdeführern wird eine Spruchgebühr von Fr. 1'750.– auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– verrechnet wird. Im Mehrbetrag von ebenfalls Fr. 1'750.– wird dieser den Beschwerdeführern (nach Rechtskraft des Urteils) zurückerstattet.
3. Die Beschwerdegegnerin hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteien-schädigung von pauschal Fr. 500.– (inkl. Auslagen und MWST) zu bezahlen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreterin der Beschwerdeführer (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie (im Dispositiv zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 28. Mai 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am