



## Entscheid

28. Juli 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Beschwerdeführer,**

Nr. 1 vertreten durch RA MLaw C,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

gegen

**Kanton Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Wertschriften,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegner,**

betreffend

**Verrechnungssteuer (Fälligkeit 2018)**

hat sich ergeben:

A. 1. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) halten zusammen als Gesellschafter sämtliche Stammanteile der D GmbH, wobei der Pflichtige zusätzlich die Funktion als Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung innehat. Die Buchhaltungsbelange der GmbH besorgte nach Darstellung der Pflichtigen die Treuhandfirma E AG. Letztere vertrat die Pflichtigen auch privat im Verkehr mit den Steuerbehörden. Seit dem 20. März 2017 befindet sich der Sitz der D GmbH an der Privatadresse der Pflichtigen an der ...strasse 10b in F. Die Steuerbehörde führte bei der Gesellschaft im Rahmen der Veranlagung für die Steuerperiode 2018 eine Untersuchung durch. Dabei stellte sie verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnvorwegnahmen i.S.v. Art. 58 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e des Steuergesetzes von 8. Juni 1997 (StG) in Höhe von Fr. 52'650.- fest. Diese leitete sie einerseits aus dem unverbuchten Privatanteil im Umfang von Fr. 2'650.- für die private Benützung des Firmenfahrzeugs durch den Pflichtigen ab. Andererseits hatte der Pflichtige am 1. Mai 2018 die Marke "G" zum Preis von Fr. 30'000.- an die bis zum 30. Juni 2018 ebenfalls ihm gehörende Firma H AG verkauft. Die Marke hatte er nur rund einen Monat früher entschädigungslos (zum Buchwert von Fr. 0.-) von der D GmbH übernommen. Diese hatte bereits am 13. Juni des Vorjahrs die Marke "I" für Fr. 30'000.- an J verkauft. Allerdings wurde anfangs 2018 nur ein Teilbetrag von Fr. 10'000.- auf das Firmen-Bankkonto einbezahlt. Der Restbetrag von Fr. 20'000.- gelangte direkt auf ein Privatkonto des Pflichtigen, wobei es die Firma versäumte, den Betrag anschliessend als Kontokorrentschuld des Pflichtigen gegenüber der Firma zu verbuchen. Das kantonale Steueramt rechnete die genannten Beträge im Veranlagungsverfahren 2018 der D GmbH auf.

2. Die Pflichtigen reichten die private Steuererklärung 2018 am 17. September 2019 ein. Die im Zusammenhang mit der Veranlagung der D GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnvorwegnahmen erwähnten sie darin nicht. Den entsprechenden Aufrechnungen stimmten sie jedoch am 1. Februar 2020 auf Aufforderung des kantonalen Steueramts vom 2. Dezember 2019 hin unterschriftlich zu.

Mittels Formular 112 stellte die D GmbH bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf den oben erwähnten Ausschüttungen. Als Begünstigten gab sie den Pflichtigen an. Die ESTV teilte der Gesellschaft mit Schreiben vom 23. März 2021 indessen mit, dass die Voraussetzungen zur Gewährung des Meldeverfahrens nach Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) nicht erfüllt seien, und stellte die Verrechnungssteuer von Fr. 18'427.50 (35% von Fr. 52'650.-) in Rechnung. Die GmbH verlangte nach vorangehender Korrespondenz am 25. Mai 2021 einen förmlichen Entscheid. Die ESTV entschied demgemäss am 16. August 2021, dass die D GmbH auf den geldwerten Leistungen für das Geschäftsjahr 2018 mit Fälligkeit per 31. Dezember 2018 die Verrechnungssteuer von 35% in Höhe von Fr. 18'427.50 schulde. Der Entscheid erwuchs in der Folge in Rechtskraft, und die D GmbH bezahlte den entsprechenden Betrag am 23. August 2021.

3. Ebenfalls am 23. August 2021 hatte die D AG die Verrechnungssteuer durch eine entsprechende Buchung im Kontokorrentkonto des Pflichtigen an diesen weiterfakturiert bzw. überwältzt. Am 18. November 2021 stellten die Pflichtigen ein Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Wertschriften, wies den Antrag im Entscheid vom 14. Dezember 2021 mit der (sinngemässen) Begründung ab, der Anspruch auf Rückerstattung sei gemäss Art. 23 VStG verwirkt, weil die Pflichtigen die entsprechenden Gewinnausschüttungen zumindest eventualvorsätzlich, d.h. unter Inkaufnahme einer Steuerverkürzung, in der eigenen Steuererklärung nicht von sich aus aufgeführt hätten.

B. Das kantonale Steueramt wies die hiergegen am 11. Januar 2022 erhobene Einsprache mit Entscheid vom 11. Februar 2022 ab.

C. Mit Beschwerde vom 14. März 2022 verlangten die Pflichtigen, es sei ihnen die Verrechnungssteuer im Umfang von Fr. 18'427.50 zurückzuerstatten. Zudem ersuchten sie um die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sie stellten sich auf den Standpunkt, die Nichtdeklaration sei lediglich in fahrlässiger Weise erfolgt und der Anspruch infolgedessen nicht verwirkt.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerdeantwort vom 14. April 2022 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG hat ein nach den Art. 22 - 28 VStG Berechtigter Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besass. Gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG haben natürliche Personen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten.

Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, aus welchen solche Einkünfte fliessen, entgegen der gesetzlichen Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 23 Abs. 1 VStG, in der Fassung vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019). Die Verwirkung tritt 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 entweder nachträglich angegeben werden (Art. 23 Abs. 2 lit. a VStG) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder zum Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG).

Bei der Anwendung von Art. 23 VStG ist demnach zu klären, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der massgeblichen Einkommens- und Vermögenswerte auszugehen ist. Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [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 (zum Ganzen im Bereich der Verrechnungssteuer BGr, 17. Juni 2020, 2C\_107/2020, mit zahlreichen Hinweisen).

Tatfrage ist, ob sich ein Steuerpflichtiger beim Ausfüllen der Steuererklärung der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst gewesen ist (Wissenselement) und eine unrichtige Veranlagung gewollt oder zumindest in Kauf genommen hat (Willenselement). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige 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 (BGr, 17. Juni 2020, 2C\_107/2020, E. 2.2, auch zum Folgenden). 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. 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.

b) Nach Art. 810 Abs. 2 OR haben die Geschäftsführer einer GmbH die unübertragbare und unentziehbare Aufgabe, u.a. das Rechnungswesen der Gesellschaft und die Finanzkontrolle auszugestalten (Ziff. 3) sowie den Geschäftsbericht (Jahresrechnung, Jahresbericht) zu erstellen (Ziff. 5). Die Geschäftsbücher (d.h. die Bestandteile der Buchhaltung, u.a. die einzelnen Belege), Erfolgsrechnung sowie Bilanz stellen Urkunden dar, d.h. sie geniessen erhöhte Beweiskraft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 186 N 30 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 261 N 28 StG). Wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht, macht sich des Steuerbetrugs schuldig (Art. 186 Abs 1 DBG, Art. 59 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, [StHG]; § 261 Abs. 1 StG.).

Es ist selbstverständlich, dass die verantwortlichen Organe einer juristischen Person sämtliche Buchhaltungsvorgänge (insbesondere die Verbuchung der einzelnen Geschäftsvorfälle) mit grösster Sorgfalt auszuführen haben, denn sie riskieren andernfalls, dass gegen sie ein Verfahren wegen Steuerbetrugs eröffnet wird. Darüber hinaus liegt es in ihrem Interesse, ihre Aufsichtsfunktion über die Auftragnehmer und Angestellten wahrzunehmen: Die Handlungen der Hilfspersonen, die mit der Erstellung der Buchhaltung betraut sind, sind in Anwendung von Art. 101 Abs. 1 OR nämlich ohne Weiteres der Geschäftsleitung zuzurechnen. Letztere muss sich m.a.W. die Fehler des Beauftragten vorhalten lassen (BGr, 14. März 2022, 2C\_792/2021, E. 6.4.2). Gleiches gilt, wenn private Steuerpflichtige – wie hier – Dritte, z.B. ein Treuhandbüro, mit der Erstellung der eigenen Steuererklärung betrauen.

Weil im Weiteren bei der klassischen Einmann-Aktiengesellschaft bzw. einer GmbH die Gefahr besonderes gross ist, dass die verantwortlichen Organe Privat- und Firmensphäre vermischen, ist bei diesen Firmen an die Buchhaltungs-, Dokumentations- und Substanziierungspflichten ein besonders strenger Massstab anzulegen (StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193, E. 3a, mit weiteren Hinweisen). Vom Firmeninhaber ist ohne Weiteres zu erwarten, dass er beim Umgang mit Vermögenswerten, welche seiner Firma gehören, genau darauf achtet, dass diese die Geschäftssphäre zu keinem Zeitpunkt verlassen. Bei einer Entnahme oder privaten Nutzung von Geschäftsaktiven hat er sorgsam darauf bedacht zu sein, dass die entsprechenden Transaktionen korrekt dokumentiert bzw. verbucht werden. Schliesslich ist anzufügen, dass es für die Erfüllung eines Tatbestands auf die Tatsachen bzw. den Sachverhalt ankommt. Relevant ist letztlich nur, ob der Steuerpflichtige die Sachverhaltselemente eines Tatbestands kannte. Kenntnis des Gesetzes und damit Kenntnis der durch das Gesetz hervorgerufenen Rechtsfolgen werden beim Bürger nämlich vorausgesetzt.

2. a) Mit Blick auf die eben beschriebene Rechtslage ist es fast nicht denkbar, dass die verantwortlichen Organe einer Firma Gewinnvorwegnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen bloss "versehentlich" oder "unbewusst" vornehmen. Vorauszusetzen ist nämlich, dass der korrekt handelnde Geschäftsführer die Aktiven seiner Firma kennt oder sich im Zweifel unverzüglich Klarheit verschafft. Nach unbestritten gebliebener Sachdarstellung haben die Pflichtigen ein Firmenfahrzeug für private Fahrten benützt und diese Tatsache weder in der Buchhaltung noch in ihrer privaten Steuererklärung aufgeführt. Dass sie davon ausgingen, das Fahrzeug gehöre ihnen privat, darf

ausgeschlossen werden. Ebenso muss ihnen die Tatsache bewusst gewesen sein, dass sie in der Steuererklärung 2018 überhaupt keinen Privatanteil angegeben hatten. Immerhin bestätigten sie die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung mit ihrer Unterschrift. Damit greift aber ohne Weiteres die vom Bundesgericht aufgestellte Vermutung, sie hätten durch ihr Handeln eine Steuerverkürzung in Kauf genommen. Sie handelten folglich eventualvorsätzlich und verwirkten ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im entsprechenden Umfang.

Dasselbe gilt für die Entnahme der Marke "G", welche ursprünglich unstrittig der D GmbH gehörte. Der Pflichtige hatte die Marke ohne Gegenleistung auf sich selber übertragen. Spätestens beim Verkauf einen Monat später musste ihm indessen klar geworden sein, dass der Firma eine entsprechende, dem Drittvergleich standhaltende Kaufpreisforderung von mehreren zehntausend Franken zustand. Auch diesen Vorgang hat der Pflichtige weder in der Firmenbuchhaltung noch in seiner privaten Steuererklärung abgebildet und damit eine Steuerverkürzung in Kauf genommen. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen handelt es sich hierbei gerade nicht um einen Sachverhaltsirrtum: Die Sachverhaltselemente, die zur Rechtsfolge "Gewinnvorwegnahme" führten, nämlich die Tatsache, dass er die Marke entschädigungslos von der D GmbH übernommen und kurz darauf für Fr. 30'000.- weiterverkauft hatte, waren dem Pflichtigen allesamt bekannt. Die Gesetze und deren Rechtsfolge hat er als Rechtssubjekt zu kennen.

Ähnliches ist auch im Zusammenhang mit dem Verkauf der Marke "I" anzunehmen. Der Kaufvertrag lautete zwar richtigerweise auf die D GmbH und auch der Kaufpreis sollte auf ein Bankkonto der Firma überwiesen werden. Indem der Pflichtige unterschlug, dass ein Teil des Kaufpreises – entgegen der vertraglichen Regelung – auf ein privates Konto geflossen war, hat er seiner Firma bewusst Mittel vorenthalten, die ihr ganz offensichtlich zustanden. Auch diesbezüglich kann nicht gesagt werden, der Pflichtige habe die relevanten Fakten nicht gekannt und damit nicht bewusst, mit Wissen und Willen, gehandelt.

Folglich ist der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkt, wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat.

b) Was die Pflichtigen dagegen vorbringen, ist nicht stichhaltig. Sie argumentieren zunächst, dass bei Verrechnungssteuerbeträgen, welche betragsmässig grösser

sind als der Vorteil der Steuerverkürzung, ein bewusstes Handeln der Steuerpflichtigen in der Regel von vornherein ausgeschlossen werden könne. Sie blenden dabei aus, dass die Pflichtigen, wäre die Falschverbuchung und Nichtangabe in der Steuererklärung gar nie durch die Behörde entdeckt worden, sich sehr wohl einer namhaften Steuerverkürzung erfreut hätten, weil die Verrechnungssteuer in diesem Fall von der D GmbH gar nie hätte abgeführt werden müssen, und der entsprechende Betrag deshalb auch nie auf die Pflichtigen überwält worden wäre. Vorliegend geht es nämlich im Gegensatz zum von den Pflichtigen herangezogenen Präzedenzfall des Steuerrekursgerichts (StRG, 4. November 2019, 2 VS.2018.18) gerade nicht darum, dass ein Steuerpflichtiger vergass, einen bereits von der eigenen Firma beglichenen (!) und damit für ihn ohnehin "verlorenen" Verrechnungssteueranspruch in der Steuererklärung anzugeben.

Inwiefern der Verkauf der Firma H Mitte 2018 den Pflichtigen daran gehindert haben sollte, für seine andere Firma, die D AG, eine korrekte Buchhaltung zu führen, ist nicht nachvollziehbar. Ebenso ist unklar, inwiefern die schwere Erkrankung des Sohns der Pflichtigen im Jahr 2018 sich auf die ordentliche Führung der Buchhaltung hätte auswirken können. Nach eigenen Angaben war ohnehin eine Treuhandfirma mit dieser Aufgabe betraut. Deren Handlungen sind alsdann dem Pflichtigen zuzurechnen, und zwar auch dann, wenn es zu einem Wechsel der beauftragten Person oder Firma gekommen sein sollte. Die Pflichtigen haben ihre unvollständige Steuererklärung im Übrigen erst im September 2019 abgegeben. In diesem Zeitpunkt dürften sich die vorgebrachten ausserordentlichen Ereignisse wieder beruhigt gehabt haben. Inwiefern die Corona-Pandemie die Ereignisse beeinflussen konnte, bleibt ebenso schleierhaft, trat diese doch erst rund zwei Jahre nach dem fraglichen Geschäftsjahr 2018 auf.

Schliesslich kann auch nicht die Rede davon sein, dass die Vorinstanz ihre Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt hat. Die Entscheidungsgründe sind sowohl im ursprünglichen Rückerstattungsentscheid als auch im Einspracheentscheid in durchaus verständlicher Weise genügend erklärt.

3. Nach alledem ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen. Die Zusprechung einer Parteienschädigung entfällt (§ 151 Abs. 1 sowie § 152 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959

und § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]