

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 VS.2023.2

Entscheid

31. Oktober 2023

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiberin Mara Kütük

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Rückleistung der Verrechnungssteuer 2018 und 2019

hat sich ergeben:

A. A und B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) sind einzige Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der D GmbH (nachfolgend D), deren Stammanteile zu 100% im Eigentum der Pflichtigen sind. Das kantonale Steueramt nahm bei der D im März 2020 betreffend die Steuerperioden 2016 - 2017 eine Bücherrevision vor, welche zur Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen von Fr. 45'296.- für 2016 und Fr. 81'419.- für 2017 führte. Im November 2021 fand eine weitere Steuerprüfung statt, anlässlich welcher betreffend die Steuerperiode 2019 geldwerte Leistungen von Fr. 358'857.- (recte Fr. 358'875.-) festgestellt und sodann aufgerechnet wurden. Gestützt darauf rechnete das kantonale Steueramt die Leistungen jeweils den Pflichtigen als direkten Leistungsempfängern in deren Veranlagungen bzw. Einschätzungen auf.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erhob in der Folge bei der D auf den geldwerten Leistungen der Steuerperioden 2016/2017 von insgesamt Fr. 126'715.- eine Verrechnungssteuer von Fr. 44'350.25. Für die Steuerperiode 2019 wurde auf geldwerten Leistungen von Fr. 355'675.- eine Verrechnungssteuer von Fr. 124'486.25 erhoben. Auf Antrag der Pflichtigen wurden ihnen die Verrechnungssteuern in den Schlussrechnungen vom 15. August 2022 für die Steuerperioden 2018 (Verrechnungssteuern für Fälligkeiten in 2016/2017) und 2019 (Fälligkeiten in 2019) zurückerstattet.

B. Am 13. Dezember 2022 erliess die ESTV zuhanden des kantonalen Steueramts Kürzungsverfügungen, in welchen sie darauf hinwies, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuern von Fr. 44'350.25 bzw. Fr. 124'486.25 zu Unrecht erfolgt sei. Infolgedessen forderte das kantonale Steueramt die betreffenden Beträge mit Rückleistungsverfügungen vom 14. April 2023 von den Pflichtigen zurück.

C. Mit Beschwerde vom 9. Mai 2023 stellten die Pflichtigen folgende Anträge:

- Die Rückleistungsverfügungen seien vollumfänglich aufzuheben;
- Die Rückerstattungen der Verrechnungssteuer in den Jahren 2018 und 2019 seien anzuerkennen;

- Eventualiter sei das kantonale Steueramt zu verpflichten, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss gestelltem Antrag vom 30. November 2020 in den Jahren 2016 und 2017 zu veranlassen;
- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt und die ESTV schlossen am 13. Juni bzw. am 5. Juli 2023 auf Abweisung der Beschwerde. Mit Stellungnahme vom 26. Juli 2023 (Poststempel) hielten die Pflichtigen an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob die Rückerstattung der Verrechnungssteuern an die Pflichtigen zu Unrecht erfolgt ist und somit der Betrag von Letzteren zurückgeleistet werden muss.

2. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) hat ein nach den Art. 22 – 28 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.

aa) 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, 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 Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG). Art. 23 Abs. 2 VStG gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Übergangsbestimmung zur Änderung vom 28. September 2018, Art. 70d 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 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, auch zum Folgenden).

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.

bb) Die Frage der Beweislastverteilung für Vorsatz und Fahrlässigkeit wird vom Gesetz nicht beantwortet; auch das Bundesgericht hat sich bis anhin noch nicht ausdrücklich mit der Frage befasst (Ariane Ernst, die Verwirkung der Rückerstattung bei der Verrechnungssteuer, ASA 89, 513 Ziff. IV, S. 2 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, auch zum Folgenden). Allerdings hat das höchste Gericht unter Berufung auf die Rechtsprechung zur Steuerhinterziehung in den einschlägigen Urteilen jeweils festgehalten: "der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung als erbracht [...]" (BGr, 16. August 2019, 2C_37/2019, E. 3) bzw. "Selon la jurisprudence constante, la preuve d' un comportement intentionnel en relation avec une tentative de soustraction fiscale doit être considérée comme apportée [...]" (BGr, 21. Juni 2019, 2C_1066/2018, E. 4.1), "il tribunale federale ritiene comprovato un comportamento intenzionale da parte del contribuente [...]" (BGr, 25. September 2019, 2C_184/2019, E. 3.2) und "Wenn [...] dieses Wissen [einer unvollständigen Veranlagung] erwiesen war, so hat [...] zu Recht vermutet werden dürfen [...] dass die Beschwerdeführerin [...] eine zu niedrige Veranlagung zumindest in Kauf nahm" (BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, E. 3.3.1). Bei diesen Formulierungen geht das Bundesgericht klar von der Prämisse aus, dass Gegenstand der Beweispflicht das Vorliegen von (Eventual-)Vorsatz – und damit nicht das Vorliegen von Fahrlässigkeit – ist. Die Beweislast für das Vorliegen von (Eventual-)Vorsatz liegt bei der Steuerverwaltung. Den Steuerpflichtigen steht der Gegenbeweis von Fahrlässigkeit oder gar Nicht-Verschulden offen. Liegt entsprechend die Beweislast für Vorsatz bei der Steuerverwaltung, muss es sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken, wenn der entsprechende Beweis nicht erbracht wurde.

b) aa) Eine vom kantonalen Steueramt bewilligte Rückerstattung der Verrechnungssteuer steht unter dem zeitlich befristeten Vorbehalt einer Überprüfung des Anspruchs durch die ESTV gemäss Art. 57 VStG (vgl. Art. 52 Abs. 4 VStG, zum Ganzen: BGr, 12. September 2019, 2C_418/2019, E. 3.1.1). Ergibt die Überprüfung, dass die vom Verrechnungssteueramt gewährte Rückerstattung zu Unrecht erfolgt ist, ordnet die ESTV vorsorglich eine entsprechende Kürzung des Betrags an, sofern nicht bereits drei Jahre seit Ende des Kalenderjahrs vergangen sind, in dem der Entscheid des kantonalen Steueramts über die Rückerstattung rechtskräftig geworden ist (Art. 57 Abs. 3 und 4 VStG). Die vorsorgliche Kürzung gemäss Art. 57 Abs. 3 VStG zeitigt keine Wirkung

gegenüber dem Steuerpflichtigen, löst aber die Möglichkeit für ein zusätzliches Verfahren des Kantons gegenüber der durch die beanstandete Rückerstattung begünstigten steuerpflichtigen Person aus (Rückleistungsverfahren, Art. 58 Abs. 1 VStG).

Nach der gesetzlichen Konzeption kann der Entscheid des kantonalen Steueramts betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Eintritt der formellen Rechtskraft somit explizit inhaltlich geändert werden (BGr, 12. September 2019, 2C_418/2019, E. 5.1.1 ff., auch zum Folgenden). Der Rückleistungsentscheid nach Art. 58 Abs. 1 VStG stellt einen Widerruf einer materiell fehlerhaften, formell rechtskräftigen Rückerstattungsverfügung dar.

bb) Nach dem gesetzgeberischen Willen findet die Regelung in Art. 23 Abs. 2 VStG übergangsrechtlich keine rückwirkende Anwendung, sofern bei Inkrafttreten über einen seit dem 1. Januar 2014 entstandenen Rückerstattungsanspruch bereits formell rechtskräftig entschieden worden ist (Art. 70d VStG, dazu: BGr, 12. September 2019, 2C_418/2019, E. 5.1.1 ff., auch zum Folgenden). Indes kann der Gesetzgeber nicht derart verstanden werden, dass er eine steuerpflichtige Person, die erst aufgrund des Widerrufs einer für sie günstigen Verfügung ein Rechtsmittel erhebt, in anderer Weise behandeln will als eine steuerpflichtige Person, die bereits aufgrund einer für sie negativen Verfügung ein Rechtsmittel ergreift. In diesem Sinn darf es für die Anwendbarkeit von Art. 70d VStG keine Rolle spielen, ob über den Rückerstattungsanspruch bereits in einer für den Steuerpflichtigen positiven Verfügung (gewährte Rückerstattung) formell rechtskräftig entschieden worden ist. Solange sich die steuerpflichtige Person im Rahmen der ordentlichen Rechtsmittelfristen gegen die von der Steuerbehörde erneut vorgenommene negative Anspruchsbeurteilung (Rückleistung der gewährten Rückerstattung) zur Wehr setzen kann, ist darüber noch nicht rechtskräftig entschieden worden.

3. a) Das kantonale Steueramt begründet die Rückleistungsverfügungen damit, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Vermögenserträgen mit Fälligkeiten in einer Vorperiode – wie dies 2018 für Fälligkeiten in 2016/2017 geschehen ist – nicht zulässig sei. Ferner seien die geldwerten Leistungen in den jeweiligen Steuererklärungen 2016, 2017 und 2019 nicht deklariert, sondern jeweils im Rahmen einer Buchprüfung bei der D festgestellt worden.

b) Die Pflichtigen entgegnen in ihrer Beschwerdeschrift, die Verrechnungssteuern mit Fälligkeiten 2016/2017 seien auf Initiative des kantonalen Steueramts in der Steuerperiode 2018 zurückerstattet worden, weswegen die diesbezügliche Begründung im Rückleistungsentscheid grotesk wirke (auch zum Folgenden). Im Übrigen erstaune die Aussage der Vorinstanz, dass die geldwerten Leistungen wegen der versäumten Deklaration zurückzuleisten seien, da ein Anwendungsfall von Art. 23 Abs. 2 VStG vorliege. 2019 habe der damalige Treuhänder einen Bonus von Fr. 276'675.- irrtümlich zweimal auf das Kontokorrent verbucht (auch zum Folgenden). Der ehemalige Treuhänder habe diesen Fehler zugegeben und eine neue Jahresrechnung erstellt, wo die Doppelbuchung als passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesen worden sei. Die neue Jahresrechnung habe er dem kantonalen Steueramt jedoch erst am 29. November 2021 vorgelegt. Im Weiteren habe er die in den Vorjahren aufgerechneten Debitoren auf das Kontokorrent der Gesellschafter zurückgebucht. Auch diesen Fehler habe er zugegeben. Die Pflichtigen hätten die geldwerten Leistungen spontan der ESTV gemeldet; die Verrechnungssteuer sei am 21. März 2022 bezahlt worden, weswegen auch diesbezüglich ein Anwendungsfall von Art. 23 Abs. 2 VStG vorliege. Die Rückleistungsverfügung sei insofern nicht nachvollziehbar, als dass das kantonale Steueramt in Kenntnis des gesamten Sachverhalts das Verrechnungssteuerguthaben mittels Einschätzungsentscheid festgelegt habe, worauf es zu behaften sei.

4. a) Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für Fälligkeiten in 2016 und 2017 wurde wie erwähnt vom kantonalen Steueramt mit dem Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2018 verbunden. Namentlich wird der Betrag von Fr. 44'357.25 im Einschätzungsvorschlag vom 24. Juni 2022 als "Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer Fälligkeitsjahr 2018" aufgeführt. Es ist zwischen den Parteien unstrittig, dass es sich dabei im Umfang von Fr. 44'350.25 um den 2016/2017 fälligen Betrag handelt. Die Pflichtigen führen diesbezüglich aus, im Nachgang zum Rückerstattungsantrag vom 30. November 2020 betreffend die Steuerperioden 2016/2017 habe die Revisorin ihren Steuervertreter kontaktiert und ihm erklärt, dass die Steuerperioden 2016 und 2017 technisch bereits abgeschlossen seien. Sie habe deswegen vorgeschlagen, die Verrechnungssteuer im Jahr 2018 zurückzuerstatten. Als Beleg für ihre Darstellung reichten sie eine E-Mail des damaligen Vertreters vom 8. Dezember 2020 ein, in welcher er den Pflichtigen das diesbezügliche Telefonat mit der Steuerrevisorin schilderte und mit der Bemerkung schloss "das ist zwar eher etwas unkonventionell, aber in der Sache funktioniert es, dass ihr netto Fr. 45'350.25 zurückerhalten werdet". Das kantonale Steueramt

bestreitet diese Sachdarstellung nicht, verfißt aber in der Beschwerdeantwort vom 13. Juni 2023 die Meinung, ob Art. 23 Abs. 2 VStG für die geldwerten Leistungen der Jahre 2016 und 2017 greife, solle nicht im vorliegenden Verfahren, sondern in einem künftigen Entscheid betreffend die Rückerstattungsanträge vom 30. November 2020 behandelt werden. Das kantonale Steueramt werde nach Abschluss dieses Verfahrens der Einsprache fähige Entscheide erlassen.

b) Im Verfahren betreffend Rückleistung der Verrechnungssteuer wird grundsätzlich über Zulässigkeit und Umfang der vorsorglich von der ESTV verfüzten Kürzung des Kantonsanspruchs auf Gutschrift der gewährten Rückerstattung entschieden (Bruno Knüsel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 58 N 5 VStG). Insofern ändert die Tatsache, dass Verfahrensgegenstand die Rückleistung einer Verrechnungssteuer ist, nichts daran, dass das faktische Thema die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist (Bauer-Balmelli/Fisler (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, Teil II, Art. 58 N 7 VStG).

Indessen bedingt der sinngemässe Antrag des kantonalen Steueramts eine Rückkehr ins formelle Rückerstattungsverfahren bzw. das Verlassen des Rückleistungsverfahrens, denn nur auf diese Weise kann die Vorinstanz erneut über die Rückerstattungsanträge vom 30. November 2020 befinden. Das vorgeschlagene Vorgehen wäre nur dann möglich (und nötig), wenn der Rückerstattungsentscheid 2018 des kantonalen Steueramts mit einem derart gravierenden Fehler behaftet wäre, dass er als nichtig zu bezeichnen wäre. In einem derartigen Fall wären die Kürzungs- und die Rückleistungsverfügung gegenstandslos mit der Folge, dass auf das Rechtsmittel nicht einzutreten wäre und die Akten an die Vorinstanz zum Entscheid betreffend Rückerstattung zurückzuweisen wären.

c) aa) Fehlerhafte Verwaltungsakte sind im Allgemeinen nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 116 N 52 ff. und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 126 N 56 ff., beide auch zum Folgenden). Ein nichtiger Entscheid entfaltet keinerlei Rechtswirkung. Von einer solchen absoluten Unwirksamkeit ist auszugehen, wenn kumulativ:

- der Mangel besonders schwer ist
- er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und

- die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht, wie zum Beispiel funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit der verfügenden Behörde. Inhaltliche Mängel haben indes nur ausnahmsweise die Nichtigkeit zur Folge. Ein solcher Ausnahmefall liegt etwa vor, wenn die inhaltlichen Fehler ausserordentlich schwer wiegen und den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machen, z. B. wenn eine Verfügung gegen ein unverzichtbares verfassungsmässiges Recht verstösst oder wenn einer Person eine Steuer auferlegt wird, die nicht Steuersubjekt ist (Martin E. Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Vor Art. 51 - 53a N 7 StHG).

bb) Über den Rückerstattungsanspruch kann in einem eigenständigen Entscheid oder zusammen mit der Veranlagungsverfügung befunden werden (Art. 52 Abs. 2 VStG). Im Kanton Zürich wird der Rückerstattungsanspruch in der Regel im Einschätzungsverfahren für die mit dem Fälligkeitsjahr übereinstimmende Steuerperiode festgesetzt (§ 12 Abs. 1 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997, VO VStG). Wird kein Einschätzungsentscheid eröffnet, wird der Rückerstattungsentscheid mit der Schlussrechnung eröffnet (§ 12 Abs. 2 VO VStG). Nur ausnahmsweise kann über den Rückerstattungsanspruch ein besonderer Entscheid getroffen werden (§ 14 VO StG).

cc) Nachdem im Zeitpunkt des Rückerstattungsantrags für die Steuerperioden 2016 und 2017 die diesbezüglichen Einschätzungsverfahren bereits abgeschlossen waren und demzufolge eine Festsetzung des Anspruchs im Einschätzungsverfahren für die mit dem Fälligkeitsjahr übereinstimmenden Steuerperiode nicht mehr möglich war, hätte das kantonale Steueramt einen eigenständigen Entscheid i.S.v. § 14 VO StG fällen müssen. Indessen spricht nichts dagegen, im Interesse der Prozessökonomie einen solchen Entscheid betreffend den Rückforderungsanspruch mit einem periodenfremden Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid zu verbinden, sei es nur, um den Pflichtigen die gleichzeitige Überwachung mehrerer Einsprachefristen zu ersparen. Im Entscheid hat aber grundsätzlich klar erkennbar zu sein, für welche Fälligkeitsperiode die Rückerstattung gewährt wird.

Die Angabe "Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer Fälligkeitsjahr 2018" im Rahmen des Einschätzungsvorschlags 2018 ist somit irreführend; den Parteien war indes jederzeit bewusst, dass damit "Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer Fälligkeitsjahr 2016" Fr. 15'853.60 und "Rückerstattungsanspruch Verrechnungssteuer Fälligkeitsjahr 2017" Fr. 28'496.65 gemeint sind. Demnach erweist sich der Rückerstattungsentscheid weder als nichtig noch als materiell falsch, sondern wurde von der Vorinstanz lediglich wissentlich und in Absprache mit den Pflichtigen im Rahmen der Steuerperiode 2018 abgewickelt, mit der Folge, dass sich die Rückleistung nicht auf dieses Vorgehen stützen lässt. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass das kantonale Steueramt zu Unrecht die Ansicht vertritt, die Berufung der Pflichtigen auf Treu und Glauben sei nicht statthaft, weil nach § 19 Abs. 1 VO VStG der Vorinstanz kein Ermessen betreffend die Durchführung eines Rückleistungsverfahrens zustehe. Dem Kanton steht namentlich gemäss § 19 Abs. 2 VO VStG das Recht zu, die Kürzungsverfügung mittels Klage beim Bundesgericht anzufechten, wenn die Kürzung aus Sicht der Vorinstanz zu Unrecht angeordnet worden ist.

Damit hat das Steuerrekursgericht über beide von der Vorinstanz verlangten Rückleistungen grundsätzlich materiell zu entscheiden.

5. Es ist unbestritten, dass keine ordentliche Deklaration der mit Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte gemäss Art. 23 Abs. 1 VStG stattgefunden hat. Indes handelt es sich um Ansprüche, die nach dem 1. Januar 2014 entstanden sind und über die nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht rechtskräftig i.S.v. Art. 70d VStG entschieden worden ist. Ferner wurden die entsprechenden Einkünfte unstreitig von der Vorinstanz im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren dem steuerbaren Einkommen der Pflichtigen hinzugerechnet, sodass nach Art. 23 Abs. 2 VStG Letztere ihren Anspruch auf Rückerstattung nicht verwirkt haben, wenn die Nichtdeklaration fahrlässig geschah, was vorliegend zu beurteilen ist.

6. a) Die 2016 aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen von Fr. 45'296.- setzten sich folgendermassen zusammen:

- Nachmeldung Barumsatz vom ...19 Fr. 2'926.-

- Privatanteil Beratung/Steuern, Schätzung Fr. 1'500.-
- Küchenmaschine Thermomix Fr. 1'275.-
- Anteil Reinigungslohn/Vers. Privat, Schätzung Fr. 2'500.-
- Büro zu Hause (gemäss Vorjahr) Fr. 27'000.-
- Privatanteil Fahrzeug Ehemann Fr. 3'655.-
- Privatanteil Fahrzeug Ehefrau Fr. 3'000.-
- E Wellness-Abo Fr. 3'440.-

Für das Geschäftsjahr 2017 wurden der D und infolgedessen den Pflichtigen folgende verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet:

- Nachmeldung Barumsatz/Deutsches Bankkonto vom ...19 Fr. 40'069.-
- Verrechnungssteuern 2011 per 30.06.17 im Aufwand verb. Fr. 5'011.-
- Privatanteil Beratung/Steuern, Schätzung Fr. 2'500.-
- Diff. Wert Einbringung Fr. 170'000.- statt Fr. 188'784.-, resp. Abschreibungsanteil nicht geschäftsmässig begründet Fr. 18'784.-
- Anteil Reinigungslohn/Versicherung privat, Schätzung Fr. 2'500.-
- Privatanteil Fahrzeug Ehemann Fr. 3'655.-
- Privatanteil Fahrzeug Ehefrau Schätzung Fr. 3'000.-
- Private Reisen-/Spesen, Schätzung Fr. 5'900.-

b) aa) Die ESTV führt aus, es handle sich bei den geldwerten Leistungen der Steuerperioden 2016 und 2017 um verschiedene Arten von Privatentnahmen und geschäftsmässig nicht begründeten bzw. privaten Aufwänden sowie nicht überwältzte Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen der Steuerperiode 2011. Bei sämtlichen Positionen hätten die Pflichtigen bereits beim Bezug wissen müssen, dass es sich um private Aufwendungen handle, welche nicht durch die D zu tragen seien. Das kantonale Steueramt äussert sich hingegen mit keinem Wort zur Anwendbarkeit von Art. 23 Abs. 2 VStG und zur Frage der Vorwerfbarkeit.

bb) Zunächst ist festzuhalten, dass sich sowohl die Vorinstanz als auch die ESTV ungenügend mit dem konkreten Fall auseinandergesetzt haben und sich der Tatbestand nicht einmal aus den Vorakten ergibt, sodass das Gericht diesen anhand der beigezogenen Steuerakten der Steuerperioden 2016 und 2017 rekonstruieren musste.

cc) Ob sich ein Steuerpflichtiger der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer Angabe bewusst ist, ist für jede Position gesondert zu prüfen. Die beanstandeten Buchungen sind nicht Teil einer Handlungseinheit in mehreren Akten, sondern jede Buchung ist ein gesondertes Ereignis, so dass es nicht angeht, die Geschehnisse unter dem Oberbegriff "Privatentnahmen und geschäftsmässig nicht begründete bzw. private Aufwände" zusammenzufassen und den Vorsatz, wie dies die ESTV getan hat, undifferenziert zu bejahen. Ferner darf nicht allzu leichtthin auf (Eventual-)Vorsatz geschlossen werden, ansonsten die vom Gesetzgeber mit der Revision von Art. 23 VStG gewollte Aufweichung der als zu streng empfundenen Bundesgerichtspraxis ausgehebelt würde (vgl. StG BL, 22. Februar 2019, 530 18 45, E. 3.3).

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur Steuerhinterziehung einige Leitlinien festgelegt, die zur Abgrenzung von Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz herangezogen werden können. Sind Auslagen offensichtlich privater Natur, zum Beispiel, wenn Kosten für Windeln als Aufwand verbucht werden, ist in tatsächlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Pflichtigen selbst als Laien gewusst haben, dass Auslagen dieser Art keinen Eingang in die Geschäftsbuchhaltung finden dürfen (vgl. BGr, 20. Dezember 2011, 6B_453/2011, E. 5.7.1 ff.). Auf Auslagen übertragen, die teils privat und teils geschäftlich bedingt sind, bedeutet dies, dass den Steuerpflichtigen dem Grundsatz nach das Bewusstsein zuzuschreiben ist, dass der privat in Anspruch genommene Anteil dieser Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet sein konnte und ausgeschieden werden musste (vgl. auch BGr, 20. Dezember 2011, 6B_453/2011, E. 5.7.1). Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob einer steuerpflichtigen Person Vorsatz vorgeworfen werden kann, wenn zwar ein Privatanteil ausgeschieden wurde, dieser aber nach Auffassung der Steuerbehörden zu niedrig ist. Bewertungsfragen sind oft mit einer mehr oder minder grossen Ungenauigkeit verbunden, sodass es in einem solchen Fall konkrete Anhaltspunkte dafür geben muss, dass sich die Person der Unrichtigkeit ihrer Angaben bewusst war. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn dieselben Korrekturen bereits in vergangenen Steuerperioden stattgefunden haben und dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung bekannt waren.

c) aa) Das kantonale Steueramt hat in der VO VStG das Rückleistungsverfahren nicht geregelt, so dass diesbezüglich unmittelbar auf das VStG zurückzugreifen ist. Dem Gesetz ist nur durch Auslegung eine Regelung des Rückleistungsverfahrens zu entnehmen. Namentlich verweist Art. 58 Abs. 2 VStG betreffend die Beschwerde gegen die Rückleistungsverfügung des kantonalen Steueramts auf Art. 54 VStG,

wonach die Beschwerde ans Steuerrekursgericht einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu dessen Begründung dienenden Tatsachen anzugeben hat. Dies ist praktisch nur möglich, wenn das Anfechtungsobjekt selbst begründet ist; m.a.W. ergibt sich die Pflicht, den Rückleistungsentscheid zu begründen, aus dem Verrechnungssteuergesetz selbst. Diese Pflicht lässt sich indessen auch direkt aus Art. 29 Abs. 2 BV (Anspruch auf rechtliches Gehör) ableiten. Generell gilt, dass die Begründung eines Entscheids die steuerpflichtige Person in die Lage versetzen soll, die Tragweite des Entscheids und die Überlegungen der Behörde, die sie dem Entscheid zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen, um auch beurteilen zu können, ob und mit welchem Argumenten sie den Entscheid weiterziehen will; die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid sachgerecht anfechten kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 131 N 31 DBG und § 139 N 33 StG). Während erstinstanzliche Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide nur rudimentär begründet werden müssen, da eine ausführlichere Begründung im Einspracheentscheid nachgebracht werden kann, hat der Rückleistungsentscheid mindestens den Anforderungen an die Einspracheentscheidbegründung im ordentlichen Verfahren zu genügen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Rechtsmittelweg im Vergleich zum Rückerstattungsverfahren verkürzt ist.

bb) In der fehlenden, irreführenden oder (wesentlich) ungenügenden Begründung eines Entscheids liegt eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 135 N 11 DBG und § 142 N 12 StG, auch zum Folgenden). In der bloss irreführenden oder ungenügenden Begründung eines Entscheids liegt häufig eine bloss leichtere Verletzung des rechtlichen Gehörs mit der Folge, dass die Beschwerde-/Rekursinstanz diesen Fehler durch einen zweiten Schriftenwechsel beheben darf, sofern die Vorinstanz die bisher mangelhafte Begründung in der Beschwerde-/Rekursantwort nachschiebt. In der fehlenden Begründung ist dagegen eine schwere Verletzung des rechtlichen Gehörs zu erblicken, welche regelmässig zu einer Rückweisung führt.

cc) Indem sich das kantonale Steueramt in den Rückleistungsverfügungen vom 14. April 2023 nicht mit der Anwendbarkeit von Art. 23 Abs. 2 VStG und folglich auch nicht damit auseinandersetzt, ob den Pflichtigen in Bezug auf die Nichtdeklaration der einzelnen verrechnungssteuerbelasteten Beträge ein Verschulden vorgeworfen werden kann und wenn ja, welcher Schwere ([Eventual-]Vorsatz/Fahrlässigkeit), hat es keine taugliche Begründung vorgebracht. Dieser Mangel wurde auch nicht im Rahmen der Beschwerdeantwort behoben und hatte zur Folge, dass auch die Pflichtigen sich nicht

genügend mit dem Prozessthema auseinandergesetzt haben/auseinandersetzen konnten. Das Verfahren ist betreffend die Verrechnungssteuer 2018 (Fälligkeiten 2016/2017) an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, wobei vor dem Neuentscheid auch einige Abklärungen nötig sein werden. Namentlich hat die Vorinstanz aufgrund der versäumten Auseinandersetzung mit den einzelnen verrechnungssteuerbelasteten Beträgen und der Verschuldensfrage nicht bemerkt, dass der Sachverhalt nicht hinreichend klar ist und Untersuchungsbedarf besteht, welcher nachfolgend unter Bezugnahme auf die einzelnen Aufrechnungen skizziert wird.

dd) aaa) Hintergrund der Barumsatz-Nachmeldungen 2016/2017 ist eine von den Pflichtigen selbst nach Ankündigung der Steuerrevision im November 2019 veranlasste interne Bücherrevision durch F Rechtsanwälte. Dazu wurde erklärt, die Einnahmen in der Geschäftsbuchhaltung seien vom beauftragten Treuhänder nach Zahlungseingang auf dem Geschäfts-Bankkonto verbucht worden. Ein Abgleich mit den gestellten Rechnungen aufgrund der G Auftragsbearbeitungssoftware sei nicht erfolgt, da der Treuhänder davon ausgegangen sei, dass sämtliche Honorare über die Krankenkassen abgerechnet worden seien. Als H Betrieb habe die D aber immer wieder Patienten aus dem Ausland gehabt, die ihre Rechnungen entweder in Bar oder auf ein EUR-Konto überwiesen hätten.

Aus einer von den Pflichtigen eingereichten Zusammenstellung ergibt sich, dass es sich bei den 2016 hinzugerechneten Fr. 2'926.- ausnahmslos um Barzahlungen handelt. Die Abgrenzung, ob es sich hierbei um eventualvorsätzlich oder fahrlässig nicht deklarierte Barbeträge handelt, hängt letztlich davon ab, ob die Nichtdeklaration systematisch erfolgte oder nicht. Unklar ist namentlich, in welchem Umfang (alle, den grössten Teil, einen kleinen Teil) Kundenbarzahlungen 2016 buchhalterisch nicht erfasst wurden, weswegen die Frage, ob es sich um ein pflichtwidriges Versehen handelt oder nicht, nicht ohne weitere Abklärungen beantwortet werden kann.

bbb) Die Nachmeldung von Einkünften 2017 betrifft Überweisungen von Auslandspatienten der D auf das Konto des Pflichtigen bei der Deutschen I-Bank (Kontoauszüge). Wie bei den Barzahlungen stellt sich diesbezüglich die Frage, ob einzelne Überweisungen keinen Eingang in die Buchhaltung fanden oder sämtliche Zahlungen auf Konti des Pflichtigen. Sollte Ersteres der Fall sein, ist weiter zu klären, in welchem Grössenverhältnis die nicht verbuchten Zahlungen zu den verbuchten stehen (z.B. nicht

ins Auge springende oder auffällige Differenz) und welche Rückschlüsse daraus bezüglich des Verschuldens zu ziehen sind.

ccc) Sofern bei Abschreibungen ein Ermessen besteht, kann den Pflichtigen in der Regel kein Vorsatz vorgeworfen werden, wenn diese zu hoch sind. Indessen sind auch diesbezüglich die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, die indes unbekannt sind, da nicht einmal aktenkundig ist, um welchen Vermögenswert es sich vorliegend handelt. Auch diesbezüglich wird die Vorinstanz die erforderlichen Abklärungen treffen müssen, damit die Angelegenheit in diesem Punkt überhaupt spruchreif ist.

7. a) 2019 wurden geldwerte Leistungen der D von insgesamt Fr. 358'857.- (recte Fr. 358'875.-) aufgerechnet, namentlich:

- Persönliche Kleider (in Aufwand Reisespesen) Fr. 3'200.-
- Gutschrift Debitoren per ...18 auf Kontokorrent Aktionär Fr. 79'000.-
- Doppelter Bonusaufwand per ...2019 mit Gutschrift auf Aktionärskonto Fr. 276'675.-

Im Streit ist lediglich die Rückleistung der Verrechnungssteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen von Fr. 355'675.-, mithin die Aufrechnung der letzten zwei Positionen. Die Pflichtigen führen dazu aus, es handle sich um Fehler des damaligen Treuhänders und reichen E-Mail Korrespondenz als Beleg ein. Das kantonale Steueramt begnügt sich mit der Feststellung, eine spontane Meldung der geldwerten Leistung sei ausgeblieben, äussert sich jedoch wieder mit keinem Wort zur Anwendbarkeit von Art. 23 Abs. 2 VStG und zum Thema vorsätzliche oder fahrlässige Nichtdeklaration. Auch die ESTV lässt die nötige Auseinandersetzung mit der Vorwerfbarkeit der Nichtdeklaration vermissen und vermengt Steuererklärung und nachträgliche Meldung an die Steuerbehörden, indem sie den Eventualvorsatz durch die angeblich in Kenntnis der fehlerhaften Buchungen im Mai 2021 unterlassene spontane Meldung an das kantonale Steueramt begründet. Diese Begründung erweist sich als untauglich, zumal die ESTV den Vorsatz bei der Deklaration im Dezember 2020 auf einen dolus superveniens, einem nach der Tat entstandenen Vorsatz, stützt, obschon ein solcher nicht schadet (dolus superveniens non nocet).

b) Auch bezüglich der Verrechnungssteuer 2019 erweist sich der Rückleistungsentscheid als wesentlich ungenügend begründet und wurde die Begründung auch nicht in der Beschwerdeantwort nachgeholt, sodass auch in diesem Punkt das Verfahren an die Vorinstanz zum begründeten Neuentscheid zurückzuweisen ist. Dabei wird sich die Vorinstanz auch mit den bei Steuerrekursgericht von den Pflichtigen eingereichten Belegen auseinandersetzen müssen.

8. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Rückleistungsverfügungen vom 14. April 2023 sind aufzuheben und die Sache ist im Sinn des Gesagten an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

9. Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung grundsätzlich als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073 + 00074, E. 6). Es rechtfertigt sich daher, die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 i.V.m. § 13 VO VStG). Zudem hat der Beschwerdegegner den Beschwerdeführern eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 sowie i.V.m. § 13 VStG).

10. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Bundesgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Rückleistungsverfügungen vom 14. April 2023 werden aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zur Untersuchung und zum begründeten Neuentscheid zurückgewiesen.

[...]