

**3-BV.2024.2**

P 127

**Urteil vom 18. September 2025**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Loser  
Richter Wick  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Beschwerde-  
führerin      **A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch MyTax GmbH, Gewerbestrasse 5, 6330 Cham

Gegenstand      **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,  
Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung,  
vom 11. Januar 2024**  
betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2017 und 2018

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

#### 1.1.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2021 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerten Leistungen der B.\_\_\_\_\_ AG der Jahre 2017 und 2018 von insgesamt CHF 214'996.00 an ihre Aktionäre C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ und A.\_\_\_\_\_ die Verrechnungssteuer.

#### 1.2.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2021 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf geldwerten Leistungen der E.\_\_\_\_\_ AG des Jahres 2018 von insgesamt CHF 173'000.00 an ihre Aktionäre C.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ die Verrechnungssteuer.

### 2.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 liess A.\_\_\_\_\_ beim Kantonalen Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der von der ESTV auf den von der B.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ AG in den Jahren 2017 und 2018 ihr erbrachten geldwerten Leistungen von insgesamt CHF 87'000.00 (CHF 33'500.00 + CHF 33'500.00 + CHF 20'000.00) erhobenen Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 30'450.00 (CHF 11'725.00 + CHF 11'725.00 + CHF 7'000.00) beantragen.

### 3.

Mit Entscheid vom 12. Januar 2023 verweigerte das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 87'000.00 erhobenen Verrechnungssteuer der Jahre 2017 und 2018. Der Entscheid enthielt unter anderem die folgende Begründung:

"Gemäss neuem Art. 23 Abs. 2 VStG tritt die Verwirkung nur dann nicht ein, wenn die Einkünfte in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben werden. Bei offensichtlich während Jahren verbuchtem Privataufwand (nicht geschäftsmässig begründete Miete einer Wohnung; massiver Privatanteil für ein Fahrzeug) kann typischerweise nicht von einem Versehen gesprochen werden.

Der Antrag auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den geldwerten Leistungen wird deshalb abgewiesen."

### 4.

Gegen den Entscheid vom 12. Januar 2023 liess A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 7. Februar 2023 Einsprache erheben. Sie stellte die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der Entscheid in Sachen Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Steuerperioden 2017 und 2018 vom 12. Januar 2023 sei vollumfänglich und ersatzlos aufzuheben.
2. Die diesbezüglichen Verrechnungssteuer-Guthaben der Steuerperioden 2017 (CHF 11'725.00) und 2018 (CHF 18'725.00) in der Höhe von insgesamt CHF 30'450.00 seien unverzüglich zugunsten der Einspracheführerin zu überweisen.
3. Bei nicht vollständiger Gutheissung sei eine Einspracheverhandlung durchzuführen."

**5.**

Mit Entscheid vom 11. Januar 2024 wies das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Einsprache ab.

**6.**

Den Einspracheentscheid vom 11. Januar 2024 (Zustelldatum nicht aktenkundig / Zustellung [gemäss Vertreterin] am 12. Januar 2024) hat A. \_\_\_\_\_ mit rechtzeitiger Beschwerde vom 9. Februar 2024 (gleichentags persönlich übergeben) an das Kantonale Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, weiterziehen lassen, welches diese an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergeleitet hat. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "• Der Einsprache-Entscheid vom 11. Januar 2024 sei ersatzlos aufzuheben.
- Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin in casu lediglich fahrlässig und keinesfalls eventualvorsätzlich oder gar absichtlich gehandelt hat.
- Es sei festzustellen, dass der Antrag zur Geltendmachung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer-Guthaben gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG fristgerecht der zuständigen Steuerbehörde eingereicht wurde.
- Der Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin für die Verrechnungssteuer sei wie folgt festzusetzen:
  - Fälligkeitsjahr 2017: CHF 11'725.00
  - Fälligkeitsjahr 2018: CHF 18'725.00 (11'725.00 + 7'000.00)
- Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**7.**

Das Kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

**8.**

A. \_\_\_\_\_ hat eine Replik erstatten lassen.

---

## Das Gericht zieht in Erwägung:

### 1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2017 und 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG), die Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV) sowie die aargauische Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 14. November 2001 (VStV AG).

### 2.

#### 2.1.

Die Beschwerdeführerin war in den Steuerperioden 2017 und 2018 unter anderem Mitglied des Verwaltungsrats (mit Kollektivunterschrift zu zweien), Geschäftsführerin sowie indirekte Aktionärin der B.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ AG (die Beschwerdeführerin ist jeweils zu 45 % [Mit-]Eigentümerin der Aktien der G.\_\_\_\_\_ AG und der J.\_\_\_\_\_ AG, welche die I.\_\_\_\_\_ AG zu 100 % [55 % {Anteil G.\_\_\_\_\_ AG} + 45 % {Anteil J.\_\_\_\_\_ AG}] halten, die ihrerseits zu 100 % an der B.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ AG sowie an weiteren Gesellschaften [M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_ AG, K.\_\_\_\_\_ AG] beteiligt ist; vgl. Steuererklärungen 2017 und 2018; Nachfolgeregelung von F.\_\_\_\_\_ vom tt.mm. 2016).

Am 8./9. Oktober 2020 und am 8./9. März 2021 (Bürorevision) führte das Steueramt des Kantons Q.\_\_\_\_\_ eine Buchprüfung bei der B.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperioden 2017 und 2018 durch. Dabei wurde unter anderem die von der B.\_\_\_\_\_ AG als Geschäftsaufwand verbuchte Miete einer Wohnung (inkl. Einstellhalle) als geschäftsmässig nicht begründet bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin qualifiziert und beim Gewinn der B.\_\_\_\_\_ AG aufgerechnet. In den Steuererklärungen 2017 und 2018 der B.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin wurde die Miete nicht (weder als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte noch als "übrige Einkünfte") deklariert. Den Einschätzungsvorschlägen des KStA Q.\_\_\_\_\_ betreffend die Steuerperioden 2017 und 2018, in welchen der Anteil des geschäftsmässig nicht begründeten Anteils der Miete auf 4/5 bzw. auf CHF 33'500.00 geschätzt wurde, stimmte die B.\_\_\_\_\_ AG am 16. Juni 2021 zu.

Am 16./19. Oktober 2020 führte das KStA Q.\_\_\_\_\_ eine Buchprüfung bei der E.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperiode 2018 durch. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass buchhalterisch weder unter "Personalaufwand" noch unter "Fahrzeugaufwand" Privatanteile für die private Nutzung von vier Geschäftsfahrzeugen ausgeschieden worden waren. Im Weiteren wurde festgestellt, dass "in den Lohnausweisen 2017

und 2018 in Ziffer 2.2 die Privatanteile Fahrzeug" und "in Feld F das Kreuz 'x' sowie in Ziffer 13.1.1 das Kreuz 'x' für effektive Spesen" fehlen würden. Die Privatanteile wurden auf insgesamt CHF 52'251.00 festgesetzt und als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert. Nach Reduktion der CHF 52'251.00 um die in der Steuerklärung 2018 der E.\_\_\_\_ AG unter "verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" deklarierten pauschalierten Privatanteile von insgesamt CHF 20'000.00 für "Fahrzeugaufwand und Repräsentation/Spesen" wurden CHF 32'251.00 beim Gewinn der E.\_\_\_\_ AG aufgerechnet. Die Privatanteile der von der Beschwerdeführerin genutzten zwei Geschäftsfahrzeuge ([...]) wurden vom KStA Q.\_\_\_\_ auf insgesamt CHF 24'357.00 (CHF 3'775.00 + CHF 20'582.00) festgesetzt. Im Einschätzungsvorschlag bzw. der Berechnungsmitteilung des KStA Q.\_\_\_\_ betreffend die Steuerperiode 2018 der E.\_\_\_\_ AG wurden unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. Privatanteile betreffend "Fahrzeugaufwand und Rep.-Spesen/Spesen" (CHF 20'000.00), die beiden Geschäftsfahrzeuge der Beschwerdeführerin (CHF 24'357.00 [CHF 20'582.00 + CHF 3'775.00]) sowie betreffend "H.\_\_\_\_/Geschenkkarten/Restaurant – ohne Nachweise" (CHF 25'000.00), somit insgesamt CHF 69'357.00 ausgeschieden, um die in der Steuererklärung 2018 deklarierte "Pauschale PA FZ/Spesen" (CHF 20'000.00) reduziert und anschliessend beim Gewinn der E.\_\_\_\_ AG aufgerechnet. Die E.\_\_\_\_ AG stimmte dem Einschätzungsvorschlag des KStA Q.\_\_\_\_ am 16. Juni 2021 zu. In der Steuererklärung 2018 deklarierte die Beschwerdeführerin von den im Zusammenhang mit der privaten Nutzung des Geschäftsfahrzeugs "[...]" ermittelten verdeckten Gewinnausschüttungen von CHF 25'000.00 (CHF 20'000.00 [Privatanteil Fahrzeug] + CHF 5'000.00 [pauschalierter Fahrzeugaufwand]) unter der Position "übrige Einkünfte" CHF 5'000.00 als "Privatanteil Fahrzeug". Weitere "übrige Einkünfte", insbesondere den von der E.\_\_\_\_ AG deklarierten, geschäftsmässig nicht begründeten bzw. pauschalierten Privatanteil für "Fahrzeugaufwand und Repräsentation/Spesen" von CHF 20'000.00 für vier Geschäftsfahrzeuge bzw. von anteilig CHF 5'000.00 für ein Geschäftsfahrzeug, deklarierte sie darin nicht.

Am 29. Juni 2021 meldete das KStA Q.\_\_\_\_ der ESTV die von der B.\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 erbrachten geldwerten Leistungen von insgesamt CHF 87'000.00 betreffend die geschäftsmässig nicht begründete Miete der Wohnung (inkl. Einstellhalle) von CHF 67'000.00 (CHF 33'500.00 [2017] + CHF 33'500.00 [2018]) sowie die private Nutzung des Geschäftsfahrzeugs "[...]" von CHF 20'000.00 (vgl. Schreiben der ESTV vom 26. Oktober 2021 an die B.\_\_\_\_ AG und an die E.\_\_\_\_ AG). Am 22. Dezember 2021 beantragte die Beschwerdeführerin die Rückerstattung der von der ESTV auf den geldwerten Leistungen von

CHF 87'000.00 erhobenen Verrechnungssteuern 2017 und 2018 von CHF 30'450.00. Dies verweigerte das KStA, weil die fraglichen geldwerten Leistungen in den Steuererklärungen 2017 und 2018 der Beschwerdeführerin (eventual-)vorsätzlich nicht deklariert worden seien und daher keine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vorläge (vgl. Verrechnungssteuer-Entscheid vom 12. Januar 2023, Einspracheentscheid vom 11. Januar 2024).

## **2.2.**

### **2.2.1.**

Die Beschwerdeführerin beantragt die Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2017 und 2018 von CHF 30'450.00. Sie begründet dies in der Einsprache unter anderem wie folgt:

- "10. Eingangs möchten wir klarstellen, dass es sich bei A.\_\_\_\_\_, weder um die Hauptinhaberin, noch um die Geschäftsführerin der E.\_\_\_\_ AG und der B.\_\_\_\_ AG gehandelt hat. Die Einspracheführerin war lediglich Leiterin [...] der beiden – inzwischen fusionierten – Firmen und in dieser Eigenschaft somit nur sehr bedingt in das Alltagsgeschäft, geschweige denn in die Buchführung der Gesellschaften involviert.
  
11. Bei den in casu relevanten geldwerten Leistungen der Jahre 2017 und 2018 handelt es sich einzig um die Aufrechnung der Differenzbeträge zu den – mangels Kenntnis der Einspracheführerin über die jeweilige Höhe der genauen Beträge – in unzureichender Höhe mit den privaten Steuererklärungen deklarierten Privatanteile an einem Geschäftsfahrzeug und einer Mietwohnung. Dazu ist auszuführen, dass die exakte Berechnung des steuerrechtlich-relevanten Privatanteils eines Geschäftsfahrzeuges im sogenannten Luxussegmentes im Kanton Q.\_\_\_\_ nicht nur für einen steuerlichen Laien praktisch nicht nachvollzogen werden kann. Bezüglich der Mietwohnung ist anzufügen, dass dieses Appartement nicht nur den privaten Wohnzwecken der Einspracheführerin dient, sondern auch für repräsentative Geschäftsanlässe der E.\_\_\_\_ AG bzw. der weiteren Gesellschaften der Firmengruppe dient. Auch in diesem Fall ist es sehr schwierig die prozentuale Nutzung der Wohnung in geschäftsmässig-begründeter Weise exakt zu beurteilen. Somit sah sich die Einspracheführerin gezwungen eine Schätzung der möglichen Höhe der entsprechenden Privatanteile vorzunehmen. Diese hat sie mit den Steuererklärungen 2017 und 2018 schliesslich auch deklariert und somit den kantonalen Steuerbehörden die Möglichkeit gegeben allenfalls höhere Privatanteile im Rahmen der Veranlagungen der Steuerperioden 2017 und 2018 der jeweiligen Gesellschaft von Amtes wegen festzulegen.
  
12. Im Nachhinein stellte sich nun heraus, dass im Rahmen der Erstellung der privaten Steuererklärungen der Steuerperioden 2017 und 2018 der Einspracheführerin die Deklaration der entsprechenden Privatanteile tatsächlich nur in unzureichender Höhe und nicht detailliert genug vorgenommen wurde. Auf keinen Fall wurde mit diesem klar versehentlichen Vorgehen jedoch versucht eine Steuerverkürzung zu erwirken. Allenfalls lässt sich in

dieser Handlungsweise eine gewisse Sorgfaltspflichtverletzung d.h. eine pflichtwidrige Unvorsichtigkeit erblicken, womit diesem Sachverhalt ein höchstens fahrlässiges Verhalten zugrunde liegen würde.

13. Dass in dieser Angelegenheit diese Zahlungen nun durch das zuständige Gemeindesteueramt in R.\_\_\_\_\_ als zusätzliche geldwerte Leistungen in den privaten Steuererklärungen 2017 und 2018 der Einspracheführerin aufgerechnet werden, ist – wie bereits vorgängig ausgeführt – korrekt, inwiefern es sich bei der Nichtdeklaration dieser Differenz-Beträge im Wertschriftenverzeichnis der privaten Steuererklärungen aus Sicht der Einsprachegegnerin dabei allerdings nicht um ein Versehen, sondern um eine zumindest eventualvorsätzliche Handlungsweise der steuerpflichtigen Person gehandelt haben sollte, ist nicht nur für unsere Klientin nicht nachvollziehbar.
14. (...)
15. Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes und der vorliegenden Umstände, wonach es sich in dieser Angelegenheit um steuerrechtliche Bewertungs- bzw. Abgrenzungsfragen handelt – worüber in guten Treuen geteilte Meinungen möglich sein können –, ist überzeugend dargelegt, dass die Einspracheführerin in casu insgesamt – wenn überhaupt – lediglich fahrlässig gehandelt hat. Eine Inkaufnahme bzw. eine absichtliche Herbeiführung einer Steuerverkürzung ist mit einer solchen – klarerweise irrtümlichen – Vorgehensweise jedenfalls nicht gegeben. Dies belegt auch eindrücklich der Umstand, dass die Einspracheführerin mit den massgebenden Steuererklärungen der Steuerperioden 2017 und 2018 gleich selber entsprechende Privatanteile deklarierte."

### 2.2.2.

In der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin ergänzend das Folgende aus:

- "16. Unter Punkt 3.1 führt die Vorinstanz aus, dass bei der B.\_\_\_\_\_ AG nicht geschäftsmässig begründete Mieten verbucht worden seien sowie im Falle der E.\_\_\_\_\_ AG für die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges kein Privatanteil verbucht worden sei. Diese Aussagen sind so nicht korrekt. In den Steuererklärungen der B.\_\_\_\_\_ AG der Steuerperioden 2017 und 2018 wurden jeweils CHF 15'000.00 für Privatanteile an Autokosten deklariert. Ebenso wurden mit der Steuererklärung 2018 der E.\_\_\_\_\_ AG diverse Privatanteile in der Höhe von insgesamt CHF 20'000.00 offen ausgewiesen. Es kann somit keine Rede davon sein, dass im Rahmen der Erstellung der Jahresrechnung bzw. der Steuererklärungen der Kalenderjahre 2017 und 2018 der beiden Gesellschaften die zuständigen Steuerbehörden des Kantons Q.\_\_\_\_\_ nicht auf das Vorliegen der Frage der Bewertung bzw. der Höhe dieser sowohl geschäftlich, wie auch privat genutzten Wohnung bzw. des Geschäftsfahrzeuges hingewiesen wurde. Diese Sachverhalte wurden den Steuerbehörden gegenüber offen und transparent ausgewiesen.

(...)

20. Wie bereits in der Einsprache-Schrift vom 7. Februar 2023 ausgeführt, handelt es sich bei den in casu relevanten geldwerten Leistungen der Jahre 2017 und 2018 der B.\_\_\_\_\_ AG und 2018 der E.\_\_\_\_\_ AG einzig um die Aufrechnung der Differenzbeträge zu den – mangels Kenntnis der Beschwerdeführerin über die jeweilige Höhe der genauen Beträge – in unzureichender Höhe mit den privaten Steuererklärungen deklarierten Privatanteile der Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges sowie einer Mietwohnung. Dazu ist auszuführen, dass die exakte Berechnung des steuerrechtlich-relevanten Privatanteils eines Geschäftsfahrzeuges im sogenannten Luxussegmentes im Kanton Q.\_\_\_\_\_ nicht nur für einen steuerlichen Laien praktisch nicht nachvollzogen werden kann. Bezüglich der Mietwohnung ist anzufügen, dass dieses Appartement nicht nur den privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dient, sondern auch für repräsentative Geschäftsanlässe der E.\_\_\_\_\_ AG bzw. der weiteren Gesellschaften der Firmengruppe regelmässig genutzt wird. Auch in diesem Fall ist es sehr schwierig die prozentuale Nutzung der Wohnung in geschäftsmässig-begründeter Weise exakt zu beurteilen. Somit sah sich die Beschwerdeführerin gezwungen eine Schätzung der möglichen Höhe der entsprechenden Privatanteile in ihren privaten Steuererklärungen vorzunehmen. Diese hat sie mit den Steuererklärungen 2017 und 2018 schliesslich auch deklariert und somit den kantonalen Steuerbehörden die Möglichkeit gegeben allenfalls höhere Privatanteile im Rahmen der Veranlagungen der Steuerperioden 2017 und 2018 von Amtes wegen festzulegen.
21. Im Nachhinein stellte sich nun heraus, dass im Rahmen der Erstellung der privaten Steuererklärungen der Steuerperioden 2017 und 2018 der Beschwerdeführerin die Deklaration der entsprechenden Privatanteile tatsächlich nur in unzureichender Höhe und nicht detailliert genug vorgenommen wurde. Auf keinen Fall wurde mit diesem klar versehentlichen Vorgehen jedoch versucht eine Steuerverkürzung zu erwirken. Allenfalls lässt sich in dieser Handlungsweise eine gewisse Sorgfaltspflichtverletzung d.h. eine pflichtwidrige Unvorsichtigkeit erblicken, womit diesem Sachverhalt ein höchstens fahrlässiges Verhalten zugrunde liegen würde."

### **2.2.3.**

Und in der Replik hält sie im Weiteren das Folgende fest:

"Die ESTV räumt in ihrer Stellungnahme gleich selber ein, dass es Grenzfälle gibt, wo Raum für Diskussionen gegeben ist. Nämlich Diskussionen, ob und in welchem Umfang eine Auslage angesichts des Zwecks einer Gesellschaft noch als geschäftsmässig begründet angesehen werden kann. Im vorliegenden Fall liegt genau ein derartiger Grenzfall vor. Die Beschwerdeführerin war sich nicht bewusst, dass sie sich die (angeblich) nicht geschäftsmässig begründete Miete privat hätte anrechnen lassen müssen. Einerseits durfte sie in guten Treuen davon ausgehen, dass der statutarische Zweck der damaligen B.\_\_\_\_\_ AG auch den Erwerb, die Verwaltung, Bewirtschaftung und Veräusserung von Liegenschaften beinhaltet. Andererseits hat die Beschwerdeführerin diese Wohnung nicht wirklich für private Zwecke benutzt. Dies schlicht deshalb, weil

sie selber in R.\_\_\_\_\_ wohnte, also unweit von dieser Wohnung. Von 'privaten Lebenshaltungskosten' zu sprechen, ist deshalb geradezu sachfremd. Sie hat bekanntlich diese Wohnung kaum privat, sondern zu geschäftlichen Zwecken (Empfang von Gästen, Übernachtungsmöglichkeiten für Kunden und Angestellte) verwendet. Ein Vorsatz ist somit nicht gegeben.

Ausführungen der ESTV zum Privatanteil des Fahrzeugs sind nicht zutreffend. Die Beschwerdeführerin handelte bestimmt nicht vorsätzlich, ging sie doch in guten Treuen davon aus, dass sie Anrecht auf einen gewissen Teil der Autokosten habe. Dies aufgrund ihrer konkreten Position innerhalb der E.\_\_\_\_\_ AG. Unzutreffend ist die Argumentation der ESTV gemäss Ziffer 2.2.3 am Ende, wonach es der Beschwerdeführerin 'bewusst' sein musste, wie hoch gemäss Rechtssprechung und Praxis die Privatanteile bei Geschäftsfahrzeugen seien (monatliche Pauschale von 0,8 % des Fahrzeugkaufpreises). Diese Bestimmung, welche übrigens 2022 noch geändert wurde, ist bei juristischen Laien und bei nicht im Fiskalsektor tätigen Fachleuten nicht als allgemein bekannt vorauszusetzen. Kommt erst noch hinzu, dass die Steuerbehörden des Kantons Q.\_\_\_\_\_ selbst eine andere Berechnungsweise zur Bestimmung des Privatanteils an diesem Fahrzeug herangezogen haben. Die Beschwerdeführerin kannte diese steueramtlichen Bestimmungen schlichtweg nicht und musste sie auch nicht kennen. Sie hat nicht vorsätzlich und auch nicht eventualvorsätzlich gehandelt."

### **2.3.**

Es ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 87'000.00 erhobenen Verrechnungssteuern von CHF 30'450.00 zu Recht verweigert hat. Dabei ist einzig streitig, ob die Beschwerdeführerin ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungsteuer gemäss Art. 23 VStG verwirkt hat (vgl. Erw. 3 und 4). Nicht Streitgegenstand ist die Qualifikation der fraglichen Leistungen bzw. ob sie der Besteuerung (Einkommenssteuer, Verrechnungsteuer etc.) unterliegen.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungsteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Dazu zählen auch geldwerte Leistungen. Die Verrechnungsteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Bund zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 Abs. 2 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungsteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern. Dem steuerehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348, E. 4; Bundesgerichtsurteil vom 30. Oktober 2009 [2C\_896/2008], E. 2.2 = StR 2010 S. 156).

### **3.2.**

Art. 23 Abs. 1 VStG bestimmt grundsätzlich, dass eine steuerpflichtige Person, die mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer verliert. Gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG (in Kraft seit 1. Januar 2019) tritt die Verwirkung (für seit dem 1. Januar 2014 entstandene und noch nicht rechtskräftig entschiedene Ansprüche auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer [Art. 70d VStG]) ausnahmsweise 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 nachträglich angegeben werden (lit. a) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (lit. b). Die Verwirkungsfolge tritt also nicht ein, wenn die Nichterfüllung der in Art. 23 Abs. 1 VStG statuierten Deklarationspflicht auf Fahrlässigkeit beruht und die fraglichen Einkünfte und Vermögen noch mit den direkten Steuern erhoben werden können. Mit dieser Regelung soll eine Doppelbesteuerung bzw. die Kumulation von Einkommens- und Verrechnungssteuer vermieden werden (vgl. Lissi/Vitali, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 3. Auflage, Basel 2024, Art. 23 VStG N 1 ff.).

## **4.**

### **4.1.**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte in ihren Steuererklärungen 2017 und 2018 nicht bzw. nicht vollständig deklarierte. Es ist daher lediglich noch zu prüfen, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der fraglichen geldwerten Leistungen durch die Beschwerdeführerin auszugehen ist. Dazu hat das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 17. Juni 2020 (2C\_107/2020) das Folgende ausgeführt:

**2.2.1.** Eine vorsätzliche Tat oder ein vorsätzlicher Versuch bedingt, dass der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt hat (vgl. Art. 12 Abs. 2 i.V.m. Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 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 (BGE 133 IV 9 E. 4.1 S. 16; Urteile 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1; 2C\_32/2016 vom 24. November 2016 E. 15.2).

**2.2.2.** 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). Entsprechend kann das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. einer Rechtsverletzung (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 95 BGG) prüfen, ob die diesbezüglichen Annahmen der Vorinstanz zutreffen (vgl. Urteil 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 4, mit Hinweisen). Soweit hingegen strittig ist, ob die Vorinstanz vom richtigen Begriff des Vorsatzes ausgegangen ist, geht es um eine Rechtsfrage, für welche im Verfahren vor dem Bundesgericht keine Kognitionsbeschränkung besteht (Urteile 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 4; 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1).

**2.2.3.** Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, 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 S. 29 f.; Urteile 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1; 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.4; 2C\_129/2018 vom 24. September 2018 E. 9.1; 2C\_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2; 2C\_32/2016 vom 24. November 2016 E. 15.2).

**2.2.4.** 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 (vgl. BGE 133 IV 1 E. 4.1 und 4.4; 130 IV 58 E. 8.4). 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 (BGE 135 II 86 E. 4.3; Urteil 2C\_1066/2018 vom 21. Juni 2019 E. 4.1, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen das Urteil 2C\_37/2019 vom 16. August 2019 E. 3)."

Das Bundesgericht stellt bei der Verschuldensfrage gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG also auf den strafrechtlichen Begriff von Vorsatz und Fahrlässigkeit ab.

## **4.2.**

### **4.2.1.**

Vorweg ist festzuhalten, dass sich geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen juristischer Personen an ihre Gesellschafter regelmässig (gerade) durch deren Nichtdeklaration in der (privaten) Steuererklärung auszeichnen. Betreffend das subjektive Element der Fahrlässigkeit ist daher insbesondere zu prüfen, ob dem Empfänger der der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung die Steuerbarkeit dieser Leistung bewusst gewesen war bzw. sein musste. Dabei ist insbesondere die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Steuerhinterziehung im Zusammen-

hang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen (vgl. SGE vom 23. Januar 2025 [3-BV.2023.4]; SGE vom 19. Dezember 2024 [3-BV.2021.2]; SGE vom 22. September 2022 [3-BV.2021.1]).

#### **4.2.2.**

##### **4.2.2.1.**

Tatbestandsmässig müssen verdeckte Gewinnausschüttungen für die handelnden Organe erkennbar sein. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sie mit Wissen und Willen der handelnden Organe zustande gekommen sind oder dass sie und die damit zusammenhängende Steuerverkürzung von den handelnden Organen zumindest billigend in Kauf genommen worden sind (vgl. Margraf, Steuerstrafrechtliche Folgen von verdeckten Gewinnausschüttungen, in: StR 2018 [S. 4 – 19], S. 8, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts).

##### **4.2.2.2.**

Verdeckte Gewinnausschüttungen, insbesondere bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, führen regelmässig zum Schuldvorwurf der vorsätzlichen bzw. eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung. Kann das Wissen um das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen (etwa die aufwandwirksame Verbuchung einer privaten Ferienreise eines Aktionärs) nachgewiesen werden, kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch der Schluss auf den Willen gezogen werden. Rührt die verdeckte Gewinnausschüttung daher, dass im Buchungskreislauf keine genügende Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und privaten Aufwendungen vorgenommen worden ist (z.B. keine Kennzeichnung der privaten Rechnungen), kann den Gesellschaftsorganen vorgeworfen werden, eine Steuerverkürzung zwar nicht gewollt zu haben, aber mit der unterlassenen Kontrolle und Instruktion bzw. mit der mangelhaften Organisation und Ausgestaltung des Rechnungswesens ihre aktien- und steuerrechtlichen Pflichten in einer solchen Weise missachtet zu haben, dass sie damit eine Steuerverkürzung in Kauf genommen haben, somit eventualvorsätzlich gehandelt haben, weil sich mit dem entsprechenden Organisationsmangel das Risiko einer Steuerverkürzung stark erhöht (vgl. Margraf, a.a.O., S. 9 f.).

Die Berufung, dass die Nicht- oder Falschverbuchung von einem Angestellten oder einer Drittperson vorgenommen worden sei, vermag grundsätzlich den Schuldvorwurf des zuständigen und verantwortlichen Gesellschaftsorgans nicht aus der Welt zu schaffen. Wer Positionen verbucht, ohne dass hierfür eine geeignete Dokumentation für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung vorhanden ist, nimmt eine Steuerverkürzung in Kauf (vgl. Margraf, a.a.O., S. 8 f., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

#### **4.2.2.3.**

Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch vorliegen, wenn eine ungenügende Bewertung eines Leistungsaustausches vorgenommen worden ist. Der Privatanteil für die Benützung eines Fahrzeugs beträgt grundsätzlich gemäss (aktueller) Wegleitung zum Lohnausweis 10.8 % des Kaufpreises. Wurde aber in der Jahresrechnung einer Gesellschaft nur ein Privatanteil von 8 % verbucht, da dem Aktionär auch ein gleichwertiges Privatfahrzeug zur Verfügung steht, dürfte die Differenz von 2.8 % dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet und beim Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst werden; ein steuerstrafrechtlich relevantes Fehlverhalten liegt aber diesbezüglich nicht vor, da die tiefere Verbuchung auf nachvollziehbaren Gründen und auf der Bewertung bzw. Beurteilung der konkreten Situation (gleichwertiges Privatfahrzeug, welches den privaten Nutzen des Geschäftsfahrzeugs relativiert) beruht und damit als strafloses Ermessen zu würdigen ist. Besteht allerdings ein offensichtliches Missverhältnis in Bezug auf den Leistungsaustausch, kann die Fehldisposition dennoch als steuerstrafrechtlich relevantes Verschulden qualifiziert werden. Je grösser die Diskrepanz zwischen Leistung und Gegenleistung ist, desto grösser auch das Risiko einer Steuerhinterziehung (vgl. Margraf, a.a.O., S. 11 f., mit Hinweisen).

#### **4.2.3.**

Soweit die Beschwerdeführerin hinsichtlich der geldwerten Leistungen der B.\_\_\_\_\_ AG (geschäftsmässig nicht begründete Miete einer Wohnung inkl. Einstellhalle) und der E.\_\_\_\_\_ AG (Privatanteil Geschäftswagen "[...]" und geschäftlich nicht begründeter pauschalierter Fahrzeugaufwand) geltend macht, dass es sich dabei um Abgrenzungs- bzw. Bewertungsfragen (vgl. Erw. 4.2.2.2 und Erw. 4.2.2.3) gehandelt habe, verhält sie sich widersprüchlich, akzeptierte sie doch ohne Weiteres deren Aufrechnungen durch das KStA Q.\_\_\_\_\_.

Im Weiteren nahmen die B.\_\_\_\_\_ AG und die E.\_\_\_\_\_ AG keine Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründeten und privaten Aufwendungen betreffend die Wohnung und die Geschäftsfahrzeuge vor, sondern verbuchten diesen Aufwand zu Unrecht ausnahmslos als geschäftsmässig begründet. Bei den vom KStA Q.\_\_\_\_\_ festgelegten Privatanteilen ging es daher nicht um die Korrektur von (fälschlicherweise nicht) verbuchten Privatanteilen, sondern um das erstmalige Ausscheiden von hohen Auslagen der Beschwerdeführerin, welche geschäftsmässig nicht begründet waren. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch nicht, dass die als Geschäftsaufwand verbuchten Kosten teilweise privater Natur waren, welche richtigerweise auszuschneiden gewesen wären. Entgegen ihrer Auffassung lag damit aber gerade kein Sachverhalt vor, welcher mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden war bzw. einer gewissen Bewertung bedurfte und bei welchem regelmässig kein Anlass zur Annahme von Vorsatz besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom

20. Dezember 2011 [6B\_453/2011]; Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Q.\_\_\_\_\_ vom 31. Oktober 2023).

Es ist davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführerin als indirekte Aktionärin, Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin der B.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ AG nicht nur der privaten Natur der vorliegend fraglichen Aufwendungen bewusst war, sondern sie auch wusste bzw. wissen musste, dass es sich bei der Übernahme solcher Kosten durch die B.\_\_\_\_\_ AG und die E.\_\_\_\_\_ AG um steuerbare Leistungen zu ihren Gunsten handelte, die in den (privaten) Steuererklärungen 2017 und 2018 der Beschwerdeführerin hätten deklariert werden müssen. Dies selbst dann, wenn sie eine in steuerlichen Belangen völlig unerfahrene Person wäre. Deshalb ist zu vermuten, dass die Beschwerdeführerin auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigte oder zumindest eine zu niedrige Veranlagung in Kauf nahm. Ein anderes Motiv für ihr Verhalten ist nicht ersichtlich (vgl. SGE vom 23. Januar 2025 [3-BV.2023.4]; SGE vom 19. Dezember 2024 [3-BV.2021.2]; SGE vom 22. September 2022 [3-BV.2021.1], bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2023 [9C\_701/2022]).

#### **4.3.**

Zusammenfassend ist vorliegend also weder eine ordentliche Deklaration gemäss Artikel 23 Absatz 1 VStG erfolgt, noch sind die Voraussetzungen gemäss Artikel 23 Absatz 2 VStG, wonach der Rückerstattungsanspruch infolge fahrlässiger Nichtdeklaration keine Verwirkungsfolgen zeitigt, erfüllt. Daher liegt, wie das KStA in seinem Entscheid vom 11. Januar 2024 betreffend festhält, keine ordnungsmässige Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor und die Beschwerdeführerin hat ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuern 2017 und 2018 in der Höhe von CHF 30'450.00 verwirkt.

#### **5.**

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **6.**

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig und es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 54 VStG i.V.m. Art. 144 DBG [analog]).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebür von CHF 205.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'305.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diesen Entscheid kann **innert 30 Tagen**, von der Zustellung an gerechnet, beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** erhoben werden. Die Beschwerdefrist kann nicht verlängert werden. Sie steht still vom siebenten Tag vor Ostern bis und mit dem siebenten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 18. September 2025

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic