KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-BV.2024.1
P 95

Urteil vom 25. Juni 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Wick Gerichtsschreiber Lenarcic
Beschwerde-führer	***A._____*** vertreten durch G + S Treuhand AG, Schwanengasse 11, Postfach, 3001 Bern
Gegenstand	**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, vom 11. Januar 2024** betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Schreiben vom 7. September 2023 beantragte A._____ beim Gemeindesteueramt Q._____ die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 38'099.60 auf den von der B._____ AG ihm 2019 erbrachten geldwerten Leistungen von CHF 108'856.00.

2.
Mit Entscheid vom 26. Oktober 2023 verweigerte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 108'856.00 erhobenen Verrechnungssteuer 2019. Der Entscheid enthielt unter anderem die folgende Begründung:

> "Gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG tritt die Verwirkung nur dann nicht ein, wenn die Einkünfte in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben werden. Beim Betrag von Fr. 108’856.- handelt es sich um eine Darlehensforderung gegenüber der in der Steuerperiode 2019 abgeschriebenen Schwesterngesellschaft. Die endgültige Abschreibung eines Darlehens führt in der Regel zur Qualifikation als steuerlich nicht abzugsfähige geldwerte Leistung oder verdeckte Kapitaleinlage. Die Schwesterngesellschaft war im Zeitpunkt der Gewährung bereits massiv überschuldet und hätte das entsprechende Darlehen unter unabhängigen Dritten nicht bekommen. Eine marktkonforme Verzinsung und Amortisation hat ebenfalls nicht stattgefunden. Deshalb kann nicht von einem Versehen gesprochen werden."

3.
Gegen den Entscheid vom 26. Oktober 2023 liess A._____ mit Schreiben vom 24. November 2023 Einsprache erheben. Er stellte das folgende Rechtsbegehren:

> "Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 38'099.60 auf der geldwerten Leistung der B._____ AG in der Höhe von CHF 108'856 für das Jahr 2019 ist vollständig zu gewähren."

4.
Mit Entscheid vom 11. Januar 2024 wies das KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, die Einsprache ab.

5.
Den Einspracheentscheid vom 11. Januar 2024 (Zustellung am 12. Januar 2024) hat A._____ mit rechtzeitiger Beschwerde vom 12. Februar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, weiterziehen lassen, welches diese an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergeleitet hat. Er stellt die folgenden Anträge:

"1. Der Einspracheentscheid vom 11. Januar 2024 sei aufzuheben.

2. Das Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 38'099.60 sei gutzuheissen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge"

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

6.
Das KStA und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

7.
A._____ hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.
Die vorliegende Beschwerde betrifft die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019. 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.
Der Beschwerdeführer beantragt, ihn anlässlich einer Verhandlung einzuvernehmen, um die Sachlage hinsichtlich des Darlehens näher darzutun (vgl. Replik, S. 3 f.).

2.2.
Im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht besteht kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung. Eine Verhandlung wird nur dann durchgeführt, wenn das Spezialverwaltungsgericht diese zur Abklärung des Sachverhalts für notwendig erachtet. Die Anordnung einer mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren liegt daher im Ermessen des Spezialverwaltungsgerichts (vgl. SGE vom 29. August 2024 [3-RV.2023.111]; SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2021.171]). Vorliegend ist keine mündliche Verhandlung notwendig, da der Sachverhalt genügend klar ist.

3.
3.1.
Der Beschwerdeführer ist bzw. war in den Jahren 2018 und 2019 Alleinaktionär und Präsident des Verwaltungsrats der B._____ AG (in der Folge: B._____ AG) und ihrer Schwestergesellschaft, der C._____ AG (in der Folge: C._____ AG [Anteil des Beschwerdeführers: 50 % {+ 50 % Anteil des H._____}]) bzw. der D._____ AG (ab tt.mm. 2019; in der Folge: D._____ AG).

3.2.
3.2.1.
In den Steuerperioden 2018 und 2019 gewährte die B._____ AG der C._____ AG bzw. D._____ AG mehrere Darlehen bzw. Kredite von insgesamt CHF 108'856.00 (2018: CHF 49'629.10; 2019: CHF 60'726.45 ./. CHF 1'500.00 [Rückzahlung]), welche am 31. Dezember 2019 vollständig abgeschrieben und im Rahmen der Buchprüfung bzw. des Veranlagungsverfahrens als "geldwerte Leistung an die gemeinsamen Aktionäre" qualifiziert und entsprechend aufgerechnet wurden (vgl. "Veranlagungsvorschlag zur Steuererklärung 2019" des KStA Steueramtes, Sektion juristische Personen (JP) vom 1. September 2022

betreffend die B._____ AG). Dies meldete das KStA JP dem Gemeindesteueramt Q._____ am 21. Dezember 2022 als "Abschreibung Darlehen unter Schwestergesellschaften".

3.2.2.
Mit den Verfügungen vom 9. Januar 2023 wurde die B._____ AG betreffend die direkte Bundessteuer 2019 und die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 vom KStA JP definitiv veranlagt.

3.2.3.
Mit Schreiben vom 19. Januar 2023 deklarierte der Beschwerdeführer die geldwerten Leistungen von CHF 108'856.00 betreffend seine Steuerklärung 2019 nach.

3.2.4.
Am 19. Januar 2023 gab die B._____ AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die geldwerten Leistungen bekannt und ersuchte um Durchführung des Meldeverfahrens, welches die ESTV mit Schreiben vom 11. August 2023 ablehnte. Am 28. August 2023 entrichtete die B._____ AG die geschuldete Verrechnungssteuer von CHF 38'099.60.

3.2.5.
Mit Schreiben vom 7. September 2023 beantragte der Beschwerdeführer beim Gemeindesteueramt Q._____ die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 38'099.60 auf den von der B._____ AG ihm im Jahr 2019 erbrachten geldwerten Leistungen von CHF 108'856.00.

3.2.6.
Das KStA verweigerte die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, weil der Beschwerdeführer als Alleinaktionär um die "mehr als fragwürdige Darlehensgewährung, die einem Drittvergleich nicht standhielte", hätte wissen müssen, deshalb "nicht von einem Versehen [der Nichtdeklaration der geldwerten Leistung in der Steuerklärung 2019] gesprochen werden könne" und damit keine ordnungsgemässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vorliege (vgl. Verrechnungssteuer-Entscheid vom 26. Oktober 2023; Einspracheentscheid vom 11. Januar 2024).

3.3.
Der Beschwerdeführer beantragt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019 von CHF 38'099.60. Er begründet dies in der Beschwerde unter anderem wie folgt:

> "Nachfolgend wird aufgezeigt, weshalb der Beschwerdeführer nicht eventualvorsätzlich handelte.
>
> (…)

Im Zeitpunkt des Abgangs von E._____ [2018] war die F._____ [C._____ AG bzw. D._____ AG] bereits überschuldet. Diese beschäftigte über 10 Mitarbeitende und verfügte über eine gute Infrastruktur, in die der Beschwerdeführer viel Geld gesteckt hatte. Der Beschwerdeführer war der Ansicht, dass die F._____ mit einem neuen Geschäftsführer auf Kurs gebracht werden könne. So fragte er G._____, ob er die Geschäftsführung der F._____ ad Interim übernehme. G._____ war [...] und war bereits für eine Gesellschaft des Beschwerdeführers tätig gewesen. Am tt.mm. 2018 unterzeichnete G._____ den Arbeitsvertrag als Geschäftsführer der F._____ mit Stellenantritt per tt.mm. 2019 (vgl. Arbeitsvertrag, Beilage 7).

Finanziell stand es im 2019 schlecht um die F._____. Der Beschwerdeführer brachte aus seinen privaten Mitteln im Januar 2019 CHF 100'000 in die Gesellschaft ein, damit diese ihre Rechnungen begleichen kann. Gleichzeitig wurde gegenüber der B._____ AG die Kontokorrent-Schuld laufend aufgebaut. Diese finanziellen Mittel wurden in erster Priorität verwendet, um die Löhne der Mitarbeitenden zu bezahlen. Zudem mussten die offenen Rechnungen der Lieferanten bezahlt werden. Die Lieferanten belieferten auch noch andere Gesellschaften des Beschwerdeführers und es versteht sich von alleine, dass die Lieferanten über die ausbleibenden Zahlungen der F._____ nicht erfreut waren. Es bestand ein Interesse der anderen Gesellschaften des Beschwerdeführers, dass die F._____ ihre ausstehenden Schulden begleichen konnte, um die guten Beziehungen zu den Lieferanten (und letztlich die Lieferbedingungen) nicht zu gefährden.

Trotz der Bemühungen des Beschwerdeführers und des neuen Geschäftsführers wurde es um die finanzielle Situation der F._____ nicht besser. Die Altlasten waren zu gross und nach einem Jahr, d.h. Ende 2019 musste der Beschwerdeführer schliesslich einsehen, dass die F._____ nicht gerettet werden konnte. Am tt.mm. 2020 wurde über die F._____ schliesslich der Konkurs eröffnet.

Diese Umstände – insbesondere die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im Dezember 2018 einen neuen Geschäftsführer anstellte und selber CHF 100’000 in die Gesellschaft einbrachte – zeigen, dass er daran glaubte, dass sich die F._____ erholen würde. Aus diesem Grund hat er als handelndes Organ der B._____ AG der F._____ in guten Treuen flüssige Mittel via Kontokorrent zur Verfügung gestellt. Der Beschwerdeführer wollte die F._____ am Laufen halten und rentabel machen. Wäre dieser Plan aufgegangen, hätte die F._____ die Kontokorrentforderung ohne weiteres zurückbezahlt und Ende Jahr hätte auch ein Zins belastet werden können.

Dass keine Sicherheit gewährt wurde, ist in solchen Verhältnissen nicht unüblich und war aus Sicht der B._____ AG damals auch nicht zwingend. Der Betrag von CHF 108'856 war für die B._____ AG eher ein moderater Betrag.

Dass die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft Sache des Aktionärs ist und dass die Abschreibung der Kontokorrentforderung aufgrund der Dreieckstheorie eine geldwerte Leistung an ihn und eine verdeckte Kapitaleinlage in die F._____ darstellt, war dem Beschwerdeführer nicht bewusst. Er hatte sich durch sein Handeln im Übrigen nicht selbst bereichert. Die liquiden Mittel aus

der B._____ AG verwendete die F._____ zur Bezahlung der Löhne der über 10 Mitarbeitenden und zur Begleichung von Lieferantenrechnungen und Mietzinsen.

Die Deklaration der geldwerten Leistung in der Steuererklärung 2019 des Beschwerdeführers wurde nicht mit Wissen und Wollen unterlassen, sondern war dem Umstand geschuldet, dass der Beschwerdeführer sich der geldwerten Leistung nicht bewusst war und eine solche nie beabsichtigte. Er ging bis Ende 2019 davon aus, die F._____ werde die Kontokorrentforderung zurückzahlen. Es kann somit nicht gesagt werden, er habe die Verwirklichung eines Tatbestands ernsthaft für möglich gehalten und die Erfüllung des Tatbestandes für den Fall, dass sie eintreten sollte, gewollt oder mindestens in Kauf genommen (vgl. zum Eventualvorsatz vorne Ziff. 2.7). Dem Beschwerdeführer kann höchstens pflichtwidrige Unvorsichtigkeit vorgeworfen werden, mithin fahrlässiges Handeln, jedoch kein Eventualvorsatz. Als sich der Beschwerdeführer der Einkommenssteuerfolgen des Darlehens bewusst geworden war (nach der Buchprüfung bei der B._____ AG) hat er die geldwerte Leistung gegenüber dem Steueramt nachdeklariert (vgl. Brief an das Steueramt Q._____ vom 19.1.2023; Beilage 8).

Anders als im vom Steueramt zitierten Entscheid BGer 9C_701/2022 vom 19. Juni 2023, hat der Beschwerdeführer nicht in die eigene Tasche gewirtschaftet. Das Geld wurde verwendet, um die F._____ wieder auf die Beine zu bringen und nicht, um den Beschwerdeführer zu bereichern oder Einkünfte unversteuert zu vereinnahmen. Für die Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer kommt es darauf an, ob der Beschwerdeführer die geldwerte Leistung eventualvorsätzlich nicht deklariert hat. Mithin ist entscheidend, ob der Beschwerdeführer davon ausging – und auch davon ausgehen durfte – dass die F._____ sich erholen und die Kontokorrentforderung der B._____ AG zurückbezahlen werde. Dies kann bejaht werden: Der Beschwerdeführer war über das volle Ausmass der 'Altlasten' bei der F._____ nicht im Bild. Er stellte einen neuen Geschäftsführer an, den er bereits kannte und war der festen Überzeugung, dass dieser das Ruder rumreissen würde. Andernfalls hätte er wohl kaum Gelder aufgeworfen, um die F._____ zu retten, sondern hätte diese bereits Ende 2018 in Konkurs gehen lassen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer die finanziellen Mittel der B._____ AG in Höhe von CHF 108'856 in guten Treuen der F._____ zur Verfügung stellte und sicher war, dass sie zurückbezahlt würden. Dass es dann anders kam und die B._____ AG die Kontokorrentforderung abschreiben musste, ist allseits bedauerlich. Die steuerliche Beurteilung dieses Sachverhalts (Leistung der B._____ AG an den Beschwerdeführer und Kapitaleinlage in die F._____) mit Folgen bei der Gewinn- und der Einkommenssteuer wurden durch den Beschwerdeführer im Veranlagungsverfahren nicht bestritten. Die fehlende Deklaration der geldwerten Leistung in der Steuererklärung 2019 liegt darin begründet, dass dem Beschwerdeführer die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts erst nachträglich – anlässlich einer Buchprüfung – aufgezeigt wurden. Wäre die F._____ erfolgreich gewesen, wovon der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung ausging, hätte keine geldwerte Leistung vorgelegen.

Diese wurde bei einer Gesamtbetrachtung durch den Beschwerdeführer fahrlässig herbeigeführt und keinesfalls (eventual-)vorsätzlich."

In der Replik führt der Beschwerdeführer ergänzend das Folgende aus:

"Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (zur direkten Bundessteuer) ist bei Darlehen unter Schwestergesellschaften entscheidend, ob mit der Rückzahlung des Darlehens gerechnet werden kann, weil eine Rückzahlung nach dem Willen der Parteien gewollt ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 5). Diese Ausführungen müssen auch bei der Verrechnungssteuer für die Frage, ob hinsichtlich der geldwerten Leistung (die mit dem Wegfall der Möglichkeit zur Rückzahlung eingetreten ist), Vorsatz oder Fahrlässigkeit gegeben ist, anwendbar sein. Es ist also entscheidend, ob die F._____ den Willen hatte, das Darlehen zurückzuzahlen.

Der Rückzahlungswille ist zu bejahen: In der Beschwerde vom 12. Februar 2024 wurde ausführlich dargelegt, unter welchen Umständen der Beschwerdeführer als Aktionär und Verwaltungsrat der B._____ AG das Darlehen an die F._____ gewährte und dass er zu diesem Zeitpunkt mit der Rückführung des Darlehens fest rechnete. Die ESTV geht auf diese Umstände nicht ein. Sie attestiert zwar, diese seien nachvollziehbar, hält sie für die vorliegende Fragestellung aber nicht für bedeutend. Nach dem Gesagten sind diese Ausführungen jedoch zentral: Sie zeigen, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der *Darlehensgewährung* und in der Folge *bis Ende 2019* mit der Rückzahlung des Darlehens rechnete und insofern kein (Eventual-)Vorsatz für die Erbringung einer geldwerten Leistung vorlag.

Entgegen den Ausführungen der ESTV reicht es nicht aus, zu behaupten, dem Empfänger der Leistung hätte deren Steuerbarkeit bewusst sein müssen (vgl. Vernehmlassung ESTV, Ziff. 2.2.1.2). Es stimmt im Übrigen nicht, dass der Beschwerdeführer das Darlehen zum Zwecke der Sanierung gewährte (so Vernehmlassung ESTV, Ziff. 2.2.1.3 auf S. 9). Die Darlehen waren von Anfang an rückzahlbar und wurden über das Kontokorrent bei der B._____ AG aktivseitig verbucht (vgl. Kontoauszüge Kontokorrent, Beschwerdebeilagen 3 und 4). Die Gewährung eines Darlehens gilt nicht als Sanierungsmassnahme (vgl. Ziff. 4.1.2 des KS Nr. 32 der ESTV vom 23. Dezember 2010 Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften). Die B._____ AG hat auch nie freiwillig auf das Darlehen verzichtet. Die Abschreibung des Darlehens erfolgte erst mit dem Konkurs der F._____ und der damit einhergehenden Uneinbringlichkeit des Darlehens.

Das Darlehen diente der Beschaffung von Liquidität zur Bezahlung der Lieferantenrechnungen und – prioritär – der Bezahlung der Löhne der über 10 Mitarbeitenden. In der Beschwerde vom 12. Februar 2024 wurde ausführlich dargelegt, dass die F._____ aufgrund schlechter finanzieller Führung des damaligen Geschäftsführers, E._____, in Schieflage geraten war. Der Beschwerdeführer versuchte zuerst, zusammen mit seinem Treuhänder E._____ zu coachen und enger zu begleiten. Später stellte er einen neuen Geschäftsführer an (G._____, vgl. vorne Ziff. 2). Die F._____ verfügte grundsätzlich über fähige Mitarbeitende und eine gute Infrastruktur. Der

Beschwerdeführer glaubte deshalb bis Ende 2019 daran, dass die F._____ die Wende schaffen und rentabel werden würde. Die Steuerbarkeit der Leistung, die durch die fehlende Möglichkeit der Rückzahlung und die handelsrechtlich notwendige Abschreibung der Darlehensforderung bei der B._____ AG eintrat, war ihm bei diesen Gegebenheiten nicht bewusst.

(…)

Die vorgeworfene geldwerte Leistung wurde im Übrigen weder durch die B._____ AG noch durch den Beschwerdeführer anerkannt, auch wenn sich die Beteiligten im Verfahren der direkten Steuern der Sicht des Kantonalen Steueramtes unterzogen. Für die Erhebung der Verrechnungssteuer wurde die geldwerte Leistung ebenfalls nicht explizit bestritten. Im vorliegenden Rückerstattungsverfahren kann offenbleiben, ob überhaupt eine geldwerte Leistung vorliegt, zumal ein begründeter Anspruch auf Rückerstattung gegeben ist."

3.4.
Es ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Rückerstattung der auf den geldwerten Leistungen von CHF 108'856.00 erhobenen Verrechnungssteuer von CHF 38'099.60 zu Recht verweigert hat. Dabei ist einzig streitig, ob der Beschwerdeführer seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG verwirkt hat (vgl. Erw. 4 und 5). Nicht Streitgegenstand ist die Qualifikation der fraglichen Leistungen bzw. ob sie der Besteuerung unterliegen.

4.
4.1.
Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Dazu zählen auch geldwerte Leistungen. Die Verrechnungssteuer 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 Verrechnungssteuer 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).

4.2.
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 verwirkt. 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 ent-

schiedene 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 zum 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 erfasst 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.).

5.

5.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer die verrechnungssteuerbelasteten geldwerten Leistungen nicht mit seiner Steuererklärung 2019, sondern erst nachträglich im Rahmen des Veranlagungsverfahrens deklarierte. Es ist daher lediglich zu prüfen, ob von einer vorsätzlichen oder einer fahrlässigen Nichtdeklaration der fraglichen geldwerten Leistungen durch den Beschwerdeführer auszugehen ist. Dazu hat das Bundesgericht in seinem 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.

5.2.
5.2.1.
Vorweg ist festzuhalten, dass sich geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen juristischer Personen an ihre Gesellschafter regelmässig (gerade) durch deren Nichtdeklaration auszeichnen. Umso bedeutender ist die Verschuldensfrage. Es darf nicht gemeinhin angenommen werden, die Nichtdeklaration sei (eventual) vorsätzlich erfolgt. Vielmehr ist auch hier das Verschulden konkret zu beurteilen. Dabei ist wesentlich, ob der steuerpflichtige Leistungsempfänger um die geldwerte Leistung (und deren Steuerbarkeit) wusste oder eine solche zumindest für möglich gehalten hat (vgl. Lissi/Vitali, a.a.O., Art. 23 VStG N 42, mit weiteren Hinweisen).

5.2.2.
5.2.2.1.
Tatbestandsmässig müssen verdeckte Gewinnausschüttungen für die handelnden Organe erkennbar sein. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sie mit Wissen und Wollen 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).

5.2.2.2.
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).

5.2.2.3.
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).

5.2.3.
Vorliegend ist unbestritten, dass angesichts der engen wirtschaftlichen Verflechtung der Schwestergesellschaften B._____ AG und D._____ AG bzw. D._____ AG ein reges Interesse daran bestand, der in finanziellen Schwierigkeiten steckenden D._____ AG bzw. D._____ AG Mittel zur Deckung der laufenden Verpflichtungen zur Verfügung zu stellen. Unter diesen Voraussetzungen sind Darlehensgewährungen an sich zwar nichts Aussergewöhnliches. Jedoch kann und darf eine finanzierende Schwestergesellschaft diese Mittel der notleidenden Schwestergesellschaft nur zu Drittmarktkonditionen zur Verfügung stellen. Sie muss dementsprechend dem Risiko angepasste Zinsen und vor allem Sicherheiten verlangen. Auf beides wurde im vorliegenden Fall verzichtet, weshalb offensichtlich ist, dass dieses Geschäft nicht zu Bedingungen abgewickelt wurde, wie sie unter unabhängigen Geschäftspartnern üblich sind. Dies musste auch dem Beschwerdeführer ohne weiteres bewusst gewesen sein. Besondere Steuerrechtskenntnisse sind hierzu nicht erforderlich, zumal insbesondere das Zinsenmerkblatt der ESTV als allgemein bekannt vorausgesetzt werden darf, zumal dort gerade die Marktverhältnisse bei Darlehensgewährungen abgebildet werden.

Nur wenige Tage nach der letzten Darlehensgewährung schrieb die Darlehensgeberin ihre Forderungen bereits vollständig ab. Das allein zeigt, dass dem Beschwerdeführer als erfahrenem Geschäftsmann von Anfang an klar sein musste, dass ein solches Vorgehen mehr als problematisch war.

Musste aber den Organen der beiden involvierten Gesellschaften klar sein, dass diese Darlehensgeschäfte von Anfang an erkennbar nicht zu Drittmarktkonditionen vereinbart wurden und daher eine geldwerte Leistung darstellten, die in dieser Form einem unbeteiligten Dritten nie gewährt worden wäre, hätte sich der Beschwerdeführer als Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der B._____ AG und der C._____ AG bzw. D._____ AG zwangsläufig die Frage stellen müssen, welche Konsequenzen dieses geschäftsunübliche Vorgehen für ihn persönlich haben könnte. Es ist notorisch, dass die Sanierung einer Gesellschaft an sich Sache der Aktionäre ist und nicht einer – denselben Aktionären gehörenden – anderen Gesellschaft obliegt. Geschieht dies aber trotzdem, so führt das zu einer

willentlichen Ausschüttung an die Aktionäre mit anschliessender Kapitaleinlage in die finanziell angeschlagene Gesellschaft. Dabei sind diese Erträge keineswegs fiktiv, auch wenn darüber sogleich zugunsten der anderen Gesellschaft verfügt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 21. April 2005 [2A.583/2004]).

Unter diesen Umständen war sich der Beschwerdeführer der geldwerten Leistung selbstredend bewusst. Für ein mindestens eventualvorsätzliches Handeln spricht insbesondere auch, dass der Beschwerdeführer vorerst erfolglos CHF 100'000.00 aus privaten Mitteln für eine Sanierung der C._____ AG/D._____ AG einsetzte, zu weiteren Einlagen aus privaten Mitteln – gerade in Kenntnis der erheblichen Verlustgefahr – jedoch offensichtlich nicht bereit war. Nichtsdestotrotz unterliess er es vollständig, darauf in seiner Steuererklärung 2019 hinzuweisen. Damit hat er wissentlich und willentlich eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine unvollständige Veranlagung bezweckt bzw. zumindest eine zu niedrige Veranlagung in Kauf genommen (vgl. auch Urteil des Steuergerichtshofes des Kantons Freiburg vom 25. Mai 2021 [604 2020 71 / 604 2020 72]). Ein anderes Motiv für sein Verhalten ist nicht ersichtlich.

5.3.
Zusammenfassend ist 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 zutreffend festhält, keine ordnungsmässe Deklaration im Sinne von Art. 23 VStG vor. Der Beschwerdeführer hat seinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019 in der Höhe von CHF 38'099.600 verwirkt.

6.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.
Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer 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.
Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 3'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 195.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 3'295.00, zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des Beschwerdeführers (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, 25. Juni 2026

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Heuscher	Lenarcic