

WBE.2023.174 / as / jh

(3-RV.2020.50)

Art. 41

Urteil vom 30. Juni 2025

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichter Plüss
Verwaltungsrichterin Schwarz
Gerichtsschreiberin Bucher

Beschwerde- **A.**_____

Beschwerde- **B.**_____

fürerin 2

beide vertreten durch lic. iur. Jonas Sigrist, Rechtsanwalt, Pestalozzi
Rechtsanwälte AG, Feldeggstrasse 4, 8008 Zürich

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. März 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A. _____ (Jahrgang jiji) war von 1991 bis 2020 für die E. _____ AG tätig. Von 1995 bis 2017 amtierte er als Geschäftsführer und ab 1999 zudem als Delegierter des Verwaltungsrats sowie von 2004 bis 2017 zusätzlich als Vizepräsident des Verwaltungsrats. Von 2017 bis 2020 war A. _____ Verwaltungsratspräsident der E. _____ AG.

C. _____ sel. (Jahrgang jiji) war ab dem Jahr 1999 Alleinaktionärin der E. _____ AG. Von 1991 bis 1999 war sie Mitglied und von 1999 bis 2006 Präsidentin des Verwaltungsrats.

2.

Am 20. Dezember 2001 trafen A. _____ und C. _____ folgende Vereinbarung betreffend Aktienverkauf und Nachfolgeregelung (nachfolgend: Kaufvertrag):

1. Vorbemerkungen

Frau C. _____ ist Eigentümerin von 1'297 Namenaktien à nom. Fr. 1'000. Drei Aktien hat sie den Verwaltungsräten A. _____, Dr. D. _____ und F. _____ treuhänderisch übertragen. Damit verfügt sie über das gesamte Aktienkapital der E. _____ AG mit Sitz in R. _____.

Herr A. _____ ist langjähriger Geschäftsführer der E. _____ AG und hat mit dieser Gesellschaft den Turnaround geschafft.

2. Zielsetzung

Frau C. _____ möchte eine Nachfolgelösung bereitstellen, die den Weiterbestand der E. _____ AG und der damit verbundenen Arbeitsplätze mit aller derzeit notwendigen Flexibilität möglichst umfassend sicherstellt. Mangels direkter Nachkommen bzw. anderer für die Geschäftsführung geeigneter Erben beabsichtigt sie, Herrn A. _____ neben der Geschäftsleitung auch das Eigentum an den Aktien der E. _____ AG zu einem für diesen wirtschaftlich vertretbaren Preis zwecks Realisation des erwähnten Nachfolgekonzpts zu ermöglichen.

3. Aktienkauf

3.1 Kaufgegenstand/Kaufpreis

Basierend auf ihrer Verkaufsofferte vom 6. und 24. Oktober 2000 verkauft Frau C. _____ 585 Namenaktien à nom. Fr. 1'000 der E. _____ AG zum dannzumal gültigen Steuerwert von Fr. 3'400 ./ 30% Minderheitseinschlag, somit Fr. 2'380 je Aktie bzw. Fr. 1'392'300 insgesamt. Nutzen und Gefahr gehen Valuta 6. Oktober 2000 auf den Käufer über.

3.2 Zahlung

Frau C._____ stundet A._____ den Kaufpreis.

A._____ ist berechtigt, Teilzahlungen an den Kaufpreis zu leisten.

[...]

4. Weitere Aktientransaktionen

Beide Vertragsparteien verpflichten sich, ohne vorgängige schriftliche Zustimmung der anderen Vertragspartei keine Aktien entgeltlich oder unentgeltlich auf andere Personen als die andere Vertragspartei zu übertragen.

[...]

6. Rückübertragung der verkauften Aktien

Sofern Herr A._____ von Frau C._____ sämtliche Aktien der E._____ AG übernommen und diese bezahlt oder die entsprechenden Darlehen zurückbezahlt hat, erfolgt keine Rückübertragung der Aktien auf Frau C._____.

Sofern Herr A._____ noch nicht alle Aktien erworben oder den Kaufpreis noch nicht voll bezahlt hat, hat Frau C._____ das Recht und die Pflicht, im Ablebensfall von Herrn A._____ die verkauften Aktien zum gleichen Preis zurückzuerwerben. Sofern der Kaufpreis noch nicht (vollständig) bezahlt ist, erfolgt die Rücknahme der Aktien gegen Rückzahlung des Kaufpreises bzw. gegen Verrechnung mit der offenen Kaufpreisforderung.

[...]

Gleichentags vereinbarten C._____ und A._____ im öffentlich beurkundeten Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 (nachfolgend: Erbvertrag):

[...]

1. Vorbemerkungen

Frau C._____ ist Eigentümerin von 715 Namenaktien à nom. Fr. 1'000, entsprechend 55% des Aktienkapitals der E._____ AG in R._____. - Davon ist je eine Aktie treuhänderisch auf die Verwaltungsräte Dr. D._____ und F._____ übertragen. Die restlichen 585 Namenaktien (45%) hat Herr A._____ von Frau C._____ per 6. Oktober 2000 erworben.

Frau C._____ hat keine direkten Nachkommen und keine pflichtteilsgeschützten Erben.

Herr A._____ ist langjähriger Geschäftsführer der E._____ AG, R._____. Er hat den Turnaround mit dieser Firma erreicht. Mit der Zielsetzung, die Gesellschaft und die damit zusammenhängenden Arbeitsplätze zu erhalten, wird der vorliegende Erbvertrag abgeschlossen.

2. Erbvertrag

Frau C._____ vermacht Herrn A._____ sämtliche Aktien der E._____ AG, R._____, die sich im Zeitpunkt ihres Ablebens noch in ihrem Eigentum befinden.

Als weiteres Vermächtnis erlässt Frau C._____ Herrn A._____ die im Zeitpunkt ihres Ablebens ihr gegenüber noch bestehenden Schulden von Herrn A._____ aus dem Kauf von Aktien der E._____ AG. Herr A._____ hat damit den dannzumal noch offenen Schuldbetrag nicht zurückzuzahlen.

[...]

3.

Mit Beschluss vom 26. Oktober 2004 hat der Bezirksrat T._____ C._____ gestützt auf aArt. 369 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210; Stand 1. Juli 2004) entmündigt und unter Vormundschaft gestellt.

4.

C._____ und A._____ beabsichtigten in den Jahren 2008 / 2009 eine teilweise entgeltliche Übertragung der restlichen sich im Eigentum von C._____ befindlichen Aktien an A._____. Im Vereinbarungsentwurf vom 7. Februar 2008 wurde unter anderem festgehalten:

C. Wie diese beiden vorausgehenden Vereinbarungen [Kaufvertrag vom 20. Dezember 2001 und Erbvertrag vom 20. Dezember 2001] soll auch die vorliegende, neue Vereinbarung die Verdienste von Herrn A._____ als langjähriger und erfolgreicher Geschäftsführer der Gesellschaft honorieren und eine Nachfolgelösung für die Gesellschaft bereitstellen. Frau C._____ beabsichtigt, mit der vorliegenden Vereinbarung ihre Beteiligung von 55 % an der Gesellschaft bereits zu Lebzeiten schenkungshalber an Herrn A._____ zu übertragen, womit das entsprechende, im Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 vorgesehene Vermächtnis hinfällig wird. Mit dieser Schenkung soll Herr A._____ - zusammen mit dem Verwaltungsrat der Gesellschaft - bereits heute alle Optionen zur Verfügung gestellt erhalten, die geeignet sind, den Weiterbestand der Gesellschaft nachhaltig sicherzustellen, einschliesslich eines allfälligen (vollständigen oder teilweisen) Verkaufs an einen Dritten. Gleichzeitig soll mit dieser Vereinbarung ein langfristiges Einkommen für Frau C._____ gesichert werden.

[...]

Die damalige Vertreterin von A._____ hat im entsprechenden Rulingantrag vom 30. März 2009 an das Kantonale Steueramt Aargau ausgeführt, dass diese "Schenkungen" aus steuerrechtlicher Sicht als Lohnbestandteil behandelt werden müsse, weil A._____ aufgrund seines Anstellungsverhältnisses bei der E._____ AG in den Genuss dieser Schenkung komme. Für die Besteuerung der an A._____ übergebenen Aktien kämen daher die Grundsätze der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zur Anwendung. Das Kantonale Steueramt Aargau erklärte sich mit dieser steuerlichen Würdigung einverstanden. Die Transaktion konnte schliesslich nicht umgesetzt

werden, weil die Sozialkommission S._____ gemäss Protokoll vom 28. September 2009 dem Rechtsgeschäft nicht zustimmte. Als Begründung führte sie an, dass eine Änderung des Willens von C._____ gegenüber dem Kauf- und Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 nicht ersichtlich sei und anders lautende heutige Äusserungen als Folge der Entmündigung rechtlich nicht relevant seien. Da C._____ mit Beschluss vom 26. Oktober 2004 entmündigt worden war, konnte das Rechtsgeschäft ohne die Zustimmung der Sozialkommission nicht abgeschlossen werden.

5.

C._____ verstarb am tt.mm.jjjj in S._____ und vermachte A._____ gemäss Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 die sich im Todeszeitpunkt in ihrem Eigentum befindenden 795 Namenaktien (rund 61 % der insgesamt 1'300 Namenaktien) der E._____ AG.

6.

Zur Anzahl Aktien, welche sich im Zeitpunkt ihres Todes im Eigentum von C._____ befanden, führt A._____ in der Beschwerde vom 11. Mai 2023 aus, er habe zwischenzeitlich 80 Namenaktien an C._____ rückübertragen, um damit seine Kaufpreisschuld aus dem ursprünglichen Aktienkaufvertrag teilweise zu tilgen. Der Rest der Schuld sei in bar getilgt worden. Belege für diese Aussagen finden sich nicht in den Akten. Vor Verwaltungsgericht war jedoch unbestritten, dass C._____ per Todestag insgesamt 795 Namenaktien der E._____ AG vermacht hat.

7.

Mit Veranlagungsvorschlag vom 3. Juni 2019 betreffend Steuerperiode 2016 zeigte das Gemeindesteueramt Q._____ A._____ und B._____ an, dass es beabsichtige, das Vermächtnis als Einkommen zu besteuern.

Mit Verfügung vom 14. Juni 2019 erhob der Kanton Zürich bei A._____ auf das von C._____ erhaltene Vermächtnis eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 3'085'551.00. A._____ und B._____ liessen diese Verfügung unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuer 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'332'400.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 8'803'100.00; qualifizierter Beteiligungsertrag: Fr. 466'100.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'682'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: Fr. 9'675'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdenkulation wurde das Vermächtnis von C._____ in Höhe von Fr. 8'252'770.00 als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

B.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 liessen A. _____ und B. _____ mit Schreiben vom 11. November 2019 Einsprache erheben und beanstandeten die Aufrechnung des Vermächtnisses.

Die Steuerkommission Q. _____ wies die Einsprache am 2. März 2020 ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

Mit Eingabe vom 15. April 2020 liessen A. _____ und B. _____ Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 23. März 2023 entschied:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 8'803'100.00 (davon CHF 466'100.00 Beteiligungsertrag), das satzbestimmende Einkommen auf CHF 1'100'500.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q. _____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 15'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 15'270.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 11. Mai 2023 gelangten A. _____ und B. _____ an das Verwaltungsgericht und liessen folgende Anträge stellen:

1.

Es sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. März 2023 betreffend die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern der Beschwerdeführer für das Jahr 2016 aufzuheben und das zum ordentlichen Satz steuerbare Einkommen auf CHF 79'700 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 550'400 festzusetzen (bei unverändertem steuerbarem Vermögen von CHF 3'628'000, unverändertem satzbestimmenden Vermögen CHF 9'675'000 und unverändertem gemäss § 45a StG AG zu besteuern den qualifiziertem Beteiligungsertrag von CHF 466'100).

2.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Beschwerdegegner.

2.

In seiner Eingabe vom 12. Mai 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Der Gemeinderat Q._____ verzichtete mit Schreiben vom 14. Juni 2023 auf eine Beschwerdeantwort. Das Kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerdeantwort vom 13. Juli 2023 die Abweisung der Beschwerde.

Am 27. Juli 2023 reichte der Vertreter der Beschwerdeführenden eine Replik ein und machte in der Eingabe vom 30. August 2023 Ausführungen zur Kostennote.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 5. November 2024 und 28. April 2025 beraten und anschliessend auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Streitig ist, ob es sich bei der Zuwendung der 795 Namenaktien der E._____ AG von C._____ an den Beschwerdeführer um steuerbares Einkommen handelt (§ 26 Abs. 1 StG) oder um ein Vermächtnis, das von der Einkommenssteuer befreit ist (§ 33 Abs. 1 lit. a StG). Unbestritten ist der Wert der Zuwendung.

2.

2.1

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil im Wesentlichen erwogen, dass C._____ dem Beschwerdeführer die Aktien im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Beschwerdeführers bei der E._____ AG zugewendet habe. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob trotz fehlenden Arbeitsverhältnisses Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit oder eine Schenkung vorliege, lasse sich insbesondere in Bezug auf den engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Tätigkeit sowie die Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung (Urteil des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019, Erw. 3.2) auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen. Dies, auch wenn rechtliche Unterschiede zwischen einer Schenkung und einem Vermächtnis bestünden. Dem Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 lasse sich entnehmen, dass dieser mit der Zielsetzung abgeschlossen worden sei, die Gesellschaft und die damit zusammenhängenden Arbeitsplätze zu erhalten. Des Weiteren werde darin erwähnt, dass der Beschwerdeführer langjähriger Geschäftsführer der E._____ AG sei und den Turnaround mit dieser Firma erreicht habe. Daraus ergebe sich eindeutig, dass C._____ dem Beschwerdeführer die Aktien nur aufgrund seiner bisherigen und künftigen erfolgreichen Arbeitsleistungen verkaufen bzw. vermachen wollte. Der enge wirtschaftliche Zusammenhang der Zuwendung von Todes wegen sei mit der langjährigen beruflichen Arbeitstätigkeit des Beschwerdeführers zu bejahen, womit die Zuwendung der Einkommenssteuer unterliege. In diesem Punkt sei der Rekurs abzuweisen.

Die Vorinstanz hiess den Rekurs insofern teilweise gut, als dass sie die Rentensatzbestimmung nach § 44 StG für anwendbar erklärte, weil der Zeitpunkt der Aktienübertragung und damit verbunden der Zeitpunkt der Zuwendung der Ausrichtung des geldwerten Vorteils aus dem Arbeitsverhältnis vom Beschwerdeführer nicht habe beeinflusst werden können.

2.2

Die Beschwerdeführenden bringen zusammengefasst vor, das streitbetroffene Vermächtnis über die 795 Aktien der E._____ AG sei dem Beschwerdeführer unabhängig vom Fortbestehen eines Arbeitsverhältnisses gestützt auf einen mehr als 15 Jahre zurückliegenden Erbvertrag zugefallen. Als Zuwendung von Todes wegen, die weder in einem direkten Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis stehe noch einen bestehenden Lohnanspruch abgelte, falle dieser Vermögensanfall in den Anwendungsbereich der Erbschaftssteuer und sei von der Einkommenssteuer klarerweise ausgenommen.

Die bundesgerichtliche Praxis zur Abgrenzung zwischen einkommenssteuerfreien Schenkungen und steuerbarem Erwerbseinkommen könne nicht auf Verfügungen von Todes wegen ausgedehnt werden. Selbst wenn dies

– entgegen der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis – getan werde, so hätte dies keine Umqualifizierung der streitbetroffenen Zuwendung von Todes wegen als steuerbares Einkommen zur Folge. Im vorliegenden Fall fehle es insbesondere am dazu erforderlichen engen Konnex zwischen der streitbetroffenen Zuwendung und der früheren Arbeitstätigkeit. Das Vermächtnis sei nicht im Hinblick auf die Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers ausgerichtet worden, sondern aufgrund einer notwendigen Übertragung von Todes wegen, die ihre Motivation in der Nachfolge und Unternehmenskontinuität und ihren Rechtsgrund in einem zweiseitigen Erbvertrag gehabt habe. Im Übrigen seien der Beschwerdeführer und C._____ langjährige Freunde.

Schliesslich verstosse der vorinstanzliche Entscheid gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und sei auch hinsichtlich der erbrechtlichen Verfügungsfreiheit gemäss Bundeszivilrecht und der Eigentumsgarantie problematisch.

2.3

Das Kantonale Steueramt führt in der Beschwerdeantwort unter anderem aus, die Vorinstanz habe aus dem Kaufvertrag, dem Erbvertrag und dem Vereinbarungsentwurf vom 7. Februar 2008 als Beilage zu einem Rulingantrag zurecht geschlossen, dass C._____ dem Beschwerdeführer die Aktien nur aufgrund seiner (erfolgreichen) Arbeitsleistungen verkauft habe bzw. vermachen wollte. C._____ habe von den Leistungen des Beschwerdeführers unmittelbar durch die fortdauernde Ausschüttung von erheblichen Dividenden profitiert. Eine persönliche, über das Arbeitsverhältnis hinausgehende Beziehung zwischen Schenkerin und Beschenktem sei vorliegend nicht nachgewiesen und schliesse im Übrigen eine einkommenssteuerpflichtige Schenkung auch nicht per se aus.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei für die Erfassung einer Zuwendung mit der Einkommenssteuer entscheidend, ob die Zuwendung in einem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehe, welcher derart sei, dass die Zuwendung die Folge der Tätigkeit sei und der Steuerpflichtige die Zuwendung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhalte. Für die Beantwortung dieser Frage sei es irrelevant, ob die Zuwendung zu Lebzeiten oder von Todes wegen erfolge. Schliesslich gebiete auch eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 7 Abs. 4 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14), dass die Abgrenzung der Einkommens- von den Erbschafts- und Schenkungssteuern bei Schenkungen und Vermächtnissen nach den gleichen Kriterien zu erfolgen habe. Ein sachlicher Grund für eine Unterscheidung sei nicht ersichtlich.

3.

3.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG, welcher wörtlich Art. 7 Abs. 1 erster Teilsatz StHG und Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11] entspricht).

Steuerfreie Vermögenszuflüsse sind ausdrücklich im Gesetz verankert und abschliessend aufgezählt. Zu den steuerbefreiten Vermögenszuflüssen gehört unter anderem der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung (§ 33 Abs. 1 lit. a StG, welcher wörtlich Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und Art. 24 lit. a DBG entspricht). Eine Qualifikation als Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung schliesst die Anwendung der Einkommensgeneralklausel nach § 25 Abs. 1 StG (bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 16 Abs. 1 DBG) aus.

Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer (Urteil des Bundesgerichts 2C_1057/2018 vom 7. April 2020, Erw. 2.2, mit Verweis auf BGE 143 II 402, Erw. 7.1).

3.2

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile steuerbar (gleichlautend Art. 17 Abs. 1 DBG). Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind nicht massgeblich. Namentlich spielt es keine Rolle, ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird, in welcher Form (Geld oder geldwerte Leistungen) die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt und ob die Höhe der Vergütung fest oder variabel ist. Der Begriff des Einkommens aus einer (Erwerbs-) Tätigkeit ist weit zu interpretieren, wobei unerheblich ist, ob der Arbeitgeber zu einer Leistung verpflichtet ist oder nicht. Der Umstand, dass keine Rechtspflicht zur Bezahlung der Zuwendung besteht, lässt somit noch nicht per se auf eine Schenkung schliessen, zumal das Gesetz als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ausdrücklich auch Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke bezeichnet, also auch Leistungen, auf die kein arbeitsvertraglicher Anspruch besteht (zum Ganzen: HUNZIKER / MAYER-KNOBEL, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 6 zu Art. 24 DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C_379/2020 vom 7. Juli 2020, Erw. 3.1; 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23. Mai 2016, Erw. 2.1 f.; 2C_618/2014 vom 3. April 2015, Erw. 5.1).

3.3

Bei Leistungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis kann nicht bereits aus einem engen Konnex zum Arbeitsverhältnis auf Erwerbseinkommen geschlossen werden. Dies trifft nur zu, wenn zwischen der vom Steuerpflichtigen von Dritten erhaltenen geldwerten Leistung (Entgelt) und seiner Tätigkeit ein *wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang* besteht, und zwar in dem Sinne, dass *die Leistung die Folge der Tätigkeit* ist und der Steuerpflichtige sie im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist dies unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles festzustellen. Ist dieser wirtschaftliche bzw. kausale Zusammenhang zu bejahen, fällt auch der Erwerb von Aktien von einer Drittperson zu einem Vorzugspreis unter den Erwerbseinkommensbegriff, wobei die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem reduzierten Erwerbspreis als Einkommen zu versteuern ist (zum Ganzen: VALLUCCI/ZELLWEGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 10 zu Art. 17a DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019, Erw. 3.2.3; 2C_379/2020 vom 7. Juli 2020, Erw. 3.1; 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23. Mai 2016, Erw. 2.1; 2C_618/2014 vom 3. April 2015, Erw. 5.2; 2A.55/1988 vom 3. März 1989, Erw. 2a, in: ASA 60, S. 247). Es handelt sich hierbei zwar nicht um Mitarbeiterbeteiligungen nach Art. 17a DBG im engeren Sinne, doch werden diese praxisgemäss steuerlich analog behandelt (Kreisschreiben Nr. 37 vom 30. Oktober 2020 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen [KS Nr. 37], Ziff. 2.3). Diese Verwaltungspraxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_1057/2018 vom 7. April 2020, Erw. 3).

4.

4.1

Obwohl es sich bei der zitierten Rechtsprechung (Erw. II/3.1–3.3) um Fälle handelt, in denen es im Ergebnis entweder um die Abgrenzung von steuerbarem Einkommen zur einkommenssteuerfreien Schenkung oder zum steuerfreien Kapitalgewinn geht, ist – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführenden – nicht ersichtlich, weshalb diese Rechtsprechung nicht auch auf die Abgrenzung von steuerbarem Einkommen zu einkommenssteuerfreien Vermächtnissen (egal ob in Form eines Testaments oder eines Erbvertrags) angewendet werden soll.

Vermögensübergänge unter Lebenden und Vermögensübergänge von Todes wegen haben gemeinsam, dass der Empfänger der Zuwendung keine oder keine entsprechende Gegenleistung erbringt und somit bereichert wird; die Unentgeltlichkeit bildet damit ein wesentliches Merkmal bei der Zuwendungsarten (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 6 zu Art. 24 DBG). Sodann ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft und Vermächtnis gemäss § 33 Abs. 1 lit. a StG (ebenso Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und

Art. 24 lit. a DBG) genauso einkommenssteuerfrei wie Schenkungen. Auch die Kantone sehen in der Regel keine unterschiedlichen Bestimmungen vor für Schenkungen und Erbschaften. Jedenfalls die vorliegend involvierten Kantone Aargau und Zürich stellen für Zuwendungen unter Lebenden und von Todes wegen in steuerlicher Hinsicht die gleichen Regelungen auf. Aufgrund dieser Parallelität ist es angezeigt, auch die schenkungssteuerrechtlichen Abgrenzungskriterien in die Würdigung miteinzubeziehen, obschon vorliegend einzig der Vermögensübergang von Todes wegen in Betracht fällt.

Eine einkommenssteuerfreie Schenkung kann vorliegen, wenn persönliche Gründe wie freundschaftliche oder persönliche Beziehungen, Dankbarkeit, Mitleid oder Ehrerbietung für die Zuwendung ausschlaggebend waren, die steuerpflichtige Person also die Gabe in diesem Sinn als "unverdient" ansehen muss. Andernfalls ist sie den Leistungen zuzurechnen, welche die steuerpflichtige Person vom Arbeitgeber für ihre Dienste und damit entgeltlich erhält, und zwar gleichgültig, wie diese bezeichnet wird. Voraussetzung ist einzig, dass die freiwillige Leistung ihren hauptsächlichen Grund im bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis hat. In Zweifelsfällen ist somit auf den tieferen Grund der Zuwendung abzustellen und zu prüfen, ob die vertragliche oder die persönliche Beziehung überwiegt (zum Ganzen: HUNZIKER / MAYER-KNOBEL, a. a. O., N. 6 zu Art. 24 DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019, Erw. 3.3.4 und 2C_379/2020 vom 7. Juli 2020, Erw. 3.1; SIEBER / OEHRLI, in: Zweifel / Beusch / Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, N. 41 ff. zu § 14).

4.2

An den vorstehenden Ausführungen (Erw. II/3.1–4.1) ändert auch der Hinweis der Beschwerdeführenden auf BGE 107 Ia 107 nichts. Das Bundesgericht hatte in diesem Entscheid aus dem Jahr 1981 erwogen, dass ein Vermächtnis an eine Hausangestellte der Einkommenssteuer (und nicht der Erbschaftssteuer) untersteht, sofern die Begünstigte, wenn der Erblasser ihr kein Vermächtnis ausgesetzt hätte, eine Lohnforderung gegen die Erben hätte durchsetzen können. Wenn die Zuwendung gesamthaft als nachträgliche Anerkennung für geleistete Dienste zu werten ist, steht die Leistung gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts der Gratifikation oder der Kapitalabfindung näher als den Vermächtnissen. BGE 107 Ia 107 erging vor Erlass der oben zitierten Entscheide und vor Erlass von StHG und DBG. Das Bundesgericht hat in der oben zitierten neueren Rechtsprechung die Kriterien für die Qualifikation von Leistungen von Dritten im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis als Einkommen wiederholt einheitlich bestätigt. Wie ausgeführt, sehen die einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen keine Unterscheidung für Zuwendungen unter Lebenden und Zuwendungen von Todes wegen vor. Auch in der Literatur finden sich

keine Anhaltspunkte, wonach beim Einkommensbegriff zwischen letztwilligen Verfügungen und Schenkungen differenziert werden muss. RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER (Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 33 zu Art. 17) halten dazu unter Hinweis auf besagten BGE 107 Ia 107 einzig fest, dass auch ein Vermächtnis, das in Erfüllung einer Lohnschuld geleistet wird, der Einkommenssteuer unterliegt. Vor diesem Hintergrund ist nicht einzusehen, weshalb eine Zuwendung von Todes wegen nur dann Einkommen darstellen soll, wenn diese in Erfüllung einer Lohnzahlungspflicht ergeht, hingegen bei einer Zuwendung zu Lebzeiten ausreichend ist, dass der Begünstigte diese im Hinblick auf seine aktuelle oder frühere Tätigkeit erhält. Wie vorstehend ausgeführt, ist bei der Zuwendung eines Dritten im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis vielmehr entscheidend, ob die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und die steuerpflichtige Person die Leistung im Hinblick auf ihre Tätigkeit erhält (Erw. II/3.3).

5.

5.1

Werden die Beteiligungen einem Mitarbeiter zur Nachfolgeregelung übertragen, stellt sich die Frage, ob der Rechtsgrund für die Übertragung im Arbeitsverhältnis liegt. Ist dies zu bejahen, sind die übertragenen Beteiligungen entsprechend als Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne von § 26 Abs. 1 StG (bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG) zu qualifizieren. Wird die Frage indes verneint, liegt kein steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit vor und es bleibt zu prüfen, ob sich der geldwerte Vorteil unter die steuerfreien Einkünfte nach § 33 StG (bzw. Art. 24 DBG) subsumieren lässt.

5.2

Im Urteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 stellte das Bundesgericht fest, dass der Erwerb einer qualifizierten Beteiligung von 50 % das Vorliegen von Mitarbeiteraktien im Sinne von Art. 17a DBG nicht per se ausschliesst (Erw. 3 ff.). Dem Entscheid lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem das Aktionariat durch einen Aktionärsbindungsvertrag geregelt war, der unter anderem eine Veräusserungssperre sowie ein gegenseitiges Vorkaufsrecht zum Substanzwert vorsah. Vor Bundesgericht war unbestritten, dass die Zuwendung im Umfang der Differenz zwischen dem effektiven Preis der Aktien und dem bezahlten Kaufpreis als steuerbares Einkommen zu betrachten ist (d. h. der wirtschaftliche bzw. kausale Zusammenhang dieser Transaktion zum Arbeitsverhältnis war gegeben) – strittig war einzig die Höhe des zu besteuernenden Einkommens. Wie es sich verhält, wenn im Rahmen eines Nachfolgekonzepts sämtliche Aktien auf einen Mitarbeiter übertragen werden, war indes nicht Gegenstand des Urteils und wurde vom Bundesgericht bislang nicht beurteilt.

5.2.1

Die Lehre erkennt die grundsätzliche Unterscheidung zwischen der Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Nachfolgeregelung und Mitarbeiterbeteiligungen (VALLUCCI / ZELLWEGER, a. a. O., N. 10a f. zu Art. 17a DBG; OPEL / OESTERHELT, Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaften, in: StR 80/2025, S. 422 ff., S. 425 ff.; MAESTRINI / BIZZARRO, Die steuerliche Behandlung der [unterpreislichen] familienexternen Unternehmensnachfolge unter besonderer Berücksichtigung der Tessiner Praxis, in: zsis) 4/2023, A13, N. 3 ff.; OESTERHELT / DUBACH, Mitarbeiterbeteiligungen bei nicht kotierten Unternehmen, in: StR 76/2021, S. 2 ff., S. 6). Es wird insbesondere ausgeführt, dass ein tiefer Verkaufspreis auch dadurch begründet sein könnte, dass der ehemalige Aktionär dem Unternehmen und den Kunden des Unternehmens die bestmögliche Weiterführung ermöglichen wolle. Schenkungssteuerfolgen müssten somit nicht zwingend sein (OESTERHELT / DUBACH, a. a. O., S. 6). Indessen mangelt es bislang an konsistenten und einheitlichen Abgrenzungskriterien, was insbesondere auf die divergierenden kantonalen Praxen (siehe dazu Erw. II/5.2.2) zurückzuführen ist.

Obschon solche Verwaltungspraxen – soweit sie überhaupt in irgendeiner Form publiziert sind – für das beurteilende Gericht keine Bindungswirkung entfalten, können sie dennoch als Auslegungshilfe herangezogen werden, weshalb im Folgenden darauf einzugehen ist.

5.2.2

Der Kanton Zürich stellt bei Nachfolgeregelungen darauf ab, ob der Kauf im Kausalzusammenhang zum Arbeitsverhältnis steht und zieht auch hier die Rückgabeverpflichtung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses als Indiz bei. Auf die Höhe der Beteiligungsquote komme es hingegen nicht an (OESTERHELT / GAMMETER, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, in: Seminarunterlagen, Projectos Seminar vom 18. März 2024, S. 10; JÜRGEN ALTORFER, Aktuelles aus dem Zürcher Steuerwesen, Seminarunterlagen, Abendveranstaltung: EXPERTsuisse Sektion Zürich vom 26. Januar 2021, Ziff. 2.1).

Auch der Kanton Luzern nimmt eine entsprechende Abgrenzung vor, wobei demnach insbesondere grössere Aktienpakete, die Bedeutung des Mitarbeiters bzw. der Mitarbeiterin für das Fortbestehen des Unternehmens oder eine bereits vorbestehende Teilhaberschaft für die Nachfolgeplanung bzw. die Betriebsübergabe sprechen. Dabei gilt eine Beobachtungsperiode von fünf Jahren. Kommt es während dieser Frist zu einer Veräusserung, wird der Übergewinn nach den allgemeinen Regeln für Mitarbeiterbeteiligungen besteuert (zum Ganzen: Newsletter Steuern Luzern 3/2020 vom 31. Januar 2020).

Weiter nimmt auch der Kanton St. Gallen eine entsprechende Abgrenzung vor, verzichtet jedoch auf einen Kriterienkatalog. Festgelegt wird im St. Galler Steuerbuch indes, dass im Rahmen einer Nachfolgeregelung der Kaufpreis auch dann als Formelwert akzeptiert werde, wenn keine transparente Kaufpreisberechnung vorliege (den Steuerbehörden also im Zeitpunkt des Erwerbs kein Formelwert unterbreitet werde), mit der Folge, dass im Zeitpunkt des Erwerbs keine Einkommenssteuerfolgen resultieren würden (StB 30 Nr. 2 Ziff. 5; vgl. zum Ganzen auch OPEL/OESTERHELT, a. a. O., S. 429 f.).

5.2.3

Zudem liegt bislang nur vereinzelt ausserkantonale Rechtsprechung vor, sodass eine gefestigte Rechtsprechung der Kantone zur Abgrenzung von Nachfolgeregelungen und Mitarbeiterbeteiligungen derzeit weitgehend fehlt.

In einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus wurde erwogen, dass Aktien, welche im Rahmen einer Nachfolgeplanung veräussert werden, nicht als Mitarbeiteraktien zu behandeln seien. Bei der steuerpflichtigen Person handelte es sich um die arbeitgebende Gesellschaft, welche einem Geschäftsleitungsmitglied Aktien für Fr. 240'000.00 verkaufte, welche sie zuvor von ihrem Hauptaktionär für Fr. 480'000.00 erworben hatte. Die Differenz von Fr. 240'000.00 machte die Gesellschaft als ausserordentlichen Aufwand geltend. Das Verwaltungsgericht verneinte das Vorliegen von Mitarbeiterbeteiligungen und ging stattdessen von einer Nachfolgeregelung aus. Im Wesentlichen wurde dies damit begründet, dass es keinen konkreten Mitarbeiterbeteiligungsplan gegeben und im besagten Jahr einzig das Geschäftsleitungsmitglied Aktien an der Gesellschaft erworben habe – dies spreche dafür, dass die Nachfolge in die Wege geleitet und nicht eine Beteiligung von Mitarbeitenden angestrebt worden sei, selbst wenn dem nicht unterzeichneten Aktionärsbindungsvertrag wesentliche Elemente eines Mitarbeiterbeteiligungsplans (z. B. Verfügungs- und Übertragungsbeschränkungen sowie Verkaufs- und Übernahmepflichten) entnommen werden könnten. Da die Kausalität des Aktienverkaufs zum Arbeitsverhältnis verneint wurde, rechnete das Verwaltungsgericht die Differenz von Fr. 240'000.00 als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand auf (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts Glarus VG.2021.00002 vom 1. April 2021, Erw. 3.3 ff.).

Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden kam in einem Urteil zum Schluss, dass die fraglichen Beteiligungsrechte im Rahmen einer Nachfolgeregelung abgegeben worden seien und der Aktienerwerb Teil eines längerfristigen Nachfolgekonzpts gewesen sei. In den Erwägungen wurde insbesondere ausgeführt, dass es keinerlei Anhaltspunkte dafür gegeben habe, dass mehrere Mitarbeiter regelmässig und wiederkehrend Aktien der Treuhandgesellschaft in kleinen Tranchen kaufen konnten. Der

Steuerpflichtige sei als Aktionär und Partner zudem für das Fortbestehen der Treuhandgesellschaft offensichtlich von grosser Bedeutung gewesen. Der Zufluss eines geldwerten Vorteils aus Mitarbeiterbeteiligungen wurde somit verneint (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts Nidwalden ST 20 2 vom 12. Oktober 2020, Erw. 4.2.2 ff.).

6.

6.1

Es ist unbestritten, dass C._____ zu keinem Zeitpunkt Arbeitgeberin des Beschwerdeführers war. Arbeitgeberin des Beschwerdeführers war von 1991 bis 2020 die E._____ AG. Für den vorliegenden Sachverhalt ist dies aber auch nicht entscheidend, zumal selbst in dieser Konstellation die Bestimmungen zu Mitarbeiterbeteiligungen analog Anwendung finden (Erw. II/3.3). Der Einfachheit halber werden nachfolgend auch die von einem Dritten übertragenen Gesellschaftsanteile als Mitarbeiterbeteiligungen bezeichnet.

6.2

Die in den Erwägungen II/3.2 und 3.3 thematisierte Rechtsprechung des Bundesgerichts setzt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden kein fortbestehendes Arbeitsverhältnis voraus. Gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C_703/2017 vom 15. März 2019, Erwägung 3.2.2, genügt für die Qualifikation als Einkommen, wenn die Zuwendung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet wird und diese offenkundig in einem Zusammenhang zum vorherigen Arbeitsverhältnis steht. Folglich ist für die Qualifikation als Einkommen ausreichend, wenn die Zuwendung aufgrund einer vergangenen Leistung erfolgt ist.

6.3

Vorliegend nicht zu beachten ist der Rulingantrag vom 30. März 2009, worin die Auffassung vertreten wurde, dass diese "Schenkung" steuerrechtlich als Lohnbestandteil zu qualifizieren sei, weil der Beschwerdeführer die Schenkung aufgrund seines Anstellungsverhältnisses erhalten habe. Dies weil die im Rulingantrag beschriebene Transaktion wegen der fehlenden Zustimmung der Sozialkommission S._____ nicht umgesetzt werden konnte und somit keine Rechtswirkung entfaltet hat. Es lassen sich daraus auch keine Beweggründe zur Aktienübertragung von C._____ an den Beschwerdeführer ableiten.

6.4

6.4.1

Eine gesetzliche Grundlage für die Abgrenzung zwischen Mitarbeiterbeteiligungen und Nachfolgeregelungen in Konstellationen wie der vorliegenden besteht nicht ausdrücklich. Dennoch ist eine solche Abgrenzung erforderlich – dies ergibt sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Danach muss zwischen der geldwerten Leistung, die der Steuerpflichtige von

Dritten erhält, und seiner beruflichen Tätigkeit ein wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang bestehen (Erw. II/3.3). Lässt sich die Aktienübertragung auf mehrere Gründe zurückführen, ist in Zweifelsfällen zu prüfen, welche Motive für die Aktienübertragung überwiegen (Erw. II/4). Bei einer konsolidiert zu betrachtenden Übertragung von über 50 % der Stimmrechte ist die Vornahme einer solchen Abwägung umso mehr angezeigt, zumal in einem solchen Fall regelmässig die Interessen des Unternehmens an einer geordneten Nachfolgelösung im Vordergrund stehen dürften und weniger die individuelle Motivation eines Mitarbeiters.

6.4.2

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer während 1991 bis 2020 Arbeitnehmer der E._____ AG war, 2001 von C._____ eine Minderheitsbeteiligung an der E._____ AG erwarb und mit dem Tod von C._____ deren Alleinaktionär wurde.

Im Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 ist erwähnt, dass der Beschwerdeführer langjähriger Geschäftsführer dieser Gesellschaft war und den "Turnaround" erreicht hatte. Weiter wird als Zielsetzung festgehalten, dass die Gesellschaft und die damit zusammenhängenden Arbeitsplätze erhalten werden sollen, weshalb der Erbvertrag abgeschlossen wurde. Mittels des Kaufvertrags vom 20. Dezember 2001 sollte zudem eine Nachfolgelösung bereitgestellt werden, die den Weiterbestand der Gesellschaft sicherstellt. Der "wirtschaftlich vertretbare Preis" wird mit der Realisation des erwähnten Nachfolgekonzepts begründet. Aus diesen gewählten Formulierungen ist zu schliessen, dass der Grund der Aktienübertragung primär in der Sicherstellung einer Nachfolgelösung liegt. Es steht der Weiterbestand der Gesellschaft im Vordergrund und nicht die Begünstigung des Beschwerdeführers für die vergangene bzw. zukünftige Arbeitsleistung. Dass der Beschwerdeführer langjähriger Arbeitnehmer der E._____ AG war und ohne diese Funktion allenfalls gar nicht in den Kreis der möglichen Nachfolger gekommen wäre, ist von untergeordneter Bedeutung. Auch die Aussage, dass der Beschwerdeführer mit der Gesellschaft "den Turnaround" geschafft habe, ist in diesem Kontext als Hinweis auf seine Fähigkeiten als Unternehmer und damit als geeigneten Nachfolger zu werten und nicht als Indiz, dass er für seine guten Leistungen als Arbeitnehmer belohnt werden soll.

Diese Einschätzung wird durch den Kaufvertrag vom 20. Dezember 2001 gestützt, wonach die Nachfolge *mangels direkter Nachkommen bzw. anderer für die Geschäftsführung geeigneter Erben* dem Beschwerdeführer übertragen wurde. Hätte die Übertragung der Aktien überwiegend auf dem Arbeitsverhältnis beruht, wäre es unerheblich gewesen, ob andere Erben vorhanden waren – denn bei Mitarbeiterbeteiligungen erfolgt die Zuwendung gerade unabhängig von familiären oder erbrechtlichen Überlegungen.

Ebenfalls für eine Nachfolgeregelung spricht der Zeithorizont von 15 Jahren zwischen dem Datum der Unterzeichnung des Erbvertrags (20. Dezember 2001) und dem Tod von C._____ (27. Dezember 2016). Mitarbeiterbeteiligungen dienen vor allem dazu, durch finanzielle Anreize die Motivation der Arbeitnehmer zu fördern. Eine zeitliche Bindung kann insbesondere durch Sperrfristen oder Vesting-Klauseln erreicht werden. Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Erbvertrags war indes nicht absehbar, wann der Beschwerdeführer tatsächlich in den vollständigen Besitz der Aktien der E._____ AG gelangen würde. Gerade diese Ungewissheit hinsichtlich des Zeitpunkts der Rechtsnachfolge wirft die Frage auf, inwiefern ein derart unbestimmter Zeithorizont überhaupt geeignet ist, eine leistungsbezogene Motivation des Mitarbeitenden zu bewirken. Referenzwerte, wie sie im Kontext der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen herangezogen werden, liegen typischerweise bei fünf Jahren (Übergewinnbesteuerung gemäss KS Nr. 37, Ziff. 3.4.3) bzw. zehn Jahren (maximale Sperrfrist mit wertmindernder Wirkung gemäss KS Nr. 37, Ziff. 3.3). Ein über diese Zeiträume hinausgehender oder nicht konkretisierter Zeithorizont lässt eine motivationsbezogene Zwecksetzung ernsthaft zweifelhaft erscheinen.

Schliesslich ist zu beachten, dass für C._____ von Beginn an klar war, dass der Beschwerdeführer – sollte sie vorversterben – dereinst 100 % der Aktien an der E._____ AG halten soll. Neben dem langen Zeithorizont spricht auch dieser Umstand für das Vorliegen eines strukturierten Nachfolgekonzepts, zumal die Beteiligungsübertragung weniger der leistungsbezogenen Anreizsetzung diene, sondern vielmehr der langfristigen Sicherstellung der Unternehmensfortführung.

Die im Kaufvertrag vom 20. Dezember 2001 getroffene Vereinbarung, wonach C._____ die Pflicht und das Recht hat, die verkauften Aktien zum gleichen Preis vom Beschwerdeführer zurückzuerwerben, falls dieser bei seinem Tod noch nicht sämtliche Aktien erworben oder den Kaufpreis noch nicht vollständig bezahlt hat, steht der vorliegenden Schlussfolgerung nicht entgegen. Vorliegend handelt es sich nicht um eine Rückgabeverpflichtung im Sinne klassischer Mitarbeiterbeteiligungspläne, wie sie typischerweise an die Beendigung des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist. Solche Rückgabeklauseln verfolgen regelmässig das Ziel, qualifizierte Mitarbeitende möglichst langfristig an das Unternehmen zu binden. Scheidet ein Mitarbeiter jedoch infolge Todes aus dem Unternehmen aus, liegt dies ausserhalb seines Einflussbereichs und kann daher nicht als Ausdruck einer leistungsbezogenen Anreizstruktur qualifiziert werden. Bei Kündigung des Arbeitsverhältnisses sieht der Kaufvertrag vom 20. Dezember 2001 keine Rückübertragung an C._____ vor, sofern die Aktien bezahlt wurden bzw. das Darlehen zurückbezahlt wurde.

6.5

Gemäss den vorstehenden Erwägungen handelt es sich bei den 795 Namenaktien der E. _____ AG nicht um Mitarbeiterbeteiligungen, da die Übertragung durch C. _____ an den Beschwerdeführer eine Nachfolgeregelung darstellt und ihren tieferen Grund somit nicht im Arbeitsverhältnis hat. Die Zuwendung ist somit als Vermächtnis im Sinne von § 33 Abs. 1 lit. a StG zu qualifizieren, welches von der Einkommenssteuer befreit ist. Aufgrund der Qualifikation als Vermächtnis scheidet die Anwendung der Einkommensgeneralklausel nach § 25 Abs. 1 StG aus (siehe Erw. II/3.1). Ob und inwiefern dieses Vermächtnis mit der kantonalen Erbschaftssteuer zu besteuern ist, obliegt der Beurteilung durch den Kanton Zürich bzw. wurde mit rechtskräftiger Verfügung vom 14. Juni 2019 bereits entschieden.

Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

III.

1.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten sind entsprechend dem Verfahrensausgang zu verlegen, wobei den Behörden Verfahrenskosten nur auferlegt werden, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Da die Beschwerdeführenden vollständig obsiegen und die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben, gehen die Verfahrenskosten vollumfänglich zu Lasten des Staates. Gleiches gilt für die Verfahrenskosten im vorinstanzlichen Rekursverfahren.

2.

2.1

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person wird für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 189 Abs. 2 StG). Dementsprechend hat das Kantonale Steueramt den Beschwerdeführenden die im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sowie im vorangehenden Rekursverfahren vor der Vorinstanz entstandenen Parteikosten zu ersetzen.

Die Beschwerdeführenden sind anwaltlich vertreten, womit die Bestimmungen des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif [AnwT]; SAR 291.150) herangezogen werden. Die Entschädigung in vermögensrechtlichen Streitsachen bemisst sich nach dem Streitwert (§ 8a Abs. 1 AnwT).

2.2

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren ergibt sich der Streitwert aus der Differenz zwischen dem Steuerbetrag gemäss dem Urteil der

Vorinstanz von rund Fr. 2'102'400.00 und dem aus dem Antrag resultierenden Steuerbetrag von rund Fr. 77'700.00, was einem Streitwert von abgerundet Fr. 2'024'700.00 entspricht. Für Streitwerte zwischen Fr. 2 Mio bis Fr. 5 Mio. geht der Rahmen für die Entschädigung von Fr. 12'000.00 bis Fr. 50'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 7 AnwT). Der massgebende Aufwand wird im vorliegenden Verfahren als niedrig beurteilt, da der Rechtsvertreter bereits im Verfahren vor der Vorinstanz für die Beschwerdeführenden tätig war (§ 8a Abs. 2 AnwT). Die Schwierigkeit wird als mittel beurteilt (§ 8a Abs. 2 AnwT). Die Entschädigung ist deshalb auf Fr. 16'600.00 festzusetzen. Da das Gemeinwesen entschädigungspflichtig ist und ein hoher Streitwert (über Fr. 100'000.00) vorliegt, erfolgt ein weiterer Abzug von einem Drittel (§ 12a Abs. 1 AnwT). Die Parteientschädigung beträgt somit aufgerundet Fr. 11'100.00.

2.3

Im Rekursverfahren vor der Vorinstanz ergibt sich der Streitwert aus der Differenz zwischen dem veranlagten Steuerbetrag von Fr. 2'279'397.00 und dem aus dem Antrag resultierenden Steuerbetrag von rund Fr. 77'725.00, was einem Streitwert von abgerundet Fr. 2'201'600.00 entspricht. Für Streitwerte zwischen Fr. 2 Mio. bis Fr. 5 Mio. geht der Rahmen für die Entschädigung von Fr. 12'000.00 bis Fr. 50'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 7 AnwT). Der massgebende Aufwand und die Schwierigkeit sind als mittel zu beurteilen. Die Grundentschädigung für ein vollständig durchgeführtes Verfahren ist deshalb auf Fr. 21'900.00 festzusetzen. Da das Gemeinwesen entschädigungspflichtig ist und ein hoher Streitwert (über Fr. 100'000.00) vorliegt, erfolgt ein Abzug von einem Drittel (§ 12a Abs. 1 AnwT). Die Parteientschädigung beträgt somit Fr. 14'600.00.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

1.1

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 23. März 2023, aufgehoben.

1.2

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 ohne die Aufrechnung von steuerbarem Einkommen aus Erbschaft in Höhe von Fr. 8'252'770.00 – und nach Durchführung der interkantonalen Steuerauscheidung – neu zu veranlagern.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten und die Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens gehen zu Lasten des Kantons.

3.

3.1

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 11'100.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

3.2

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden die vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 14'600.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:

die Beschwerdeführenden (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern
die Obergerichtskasse

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schwei-zerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 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 vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 30. Juni 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Bucher