

entscheid vom 26. September 2017 von 159 km pro Weg ausgegangen.

Eine Überprüfung der vom Rekurrenten angegebenen Strecke (Y. – (...) – X. (Gesuch um steuerliche Berücksichtigung von Mehrkosten internationaler Wochenaufenthalt vom 7. Februar 2016)) mit google maps zeigt eine Distanz von 158 km pro Weg. Die vom KStA, Sektion Quellensteuer, zum Abzug zugelassenen 159 km sind deshalb nicht zu beanstanden.

5.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden die Fahrtkosten für 35 Heimfahrten à 318 km (2x 159 km) à 70 Rp./km, total CHF 7'791.00, zum Abzug zugelassen.

45 § 27 Abs. 1 und 2 StG; § 29 StG; § 33 lit. i StG

Beteiligungshandel / Abgrenzung zu gewerbmässigem Wertschriftenhandel: Aufgrund der fehlenden Fremdfinanzierung bei der Einzeltransaktion ist von einem steuerfreien Kapitalgewinn auszugehen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 19. September 2019, in Sachen A. und B. (3-RV.2017.194)

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

4.1.1.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent am 17. Juni 2010 26'235 Aktien der Gesellschaft C. für US\$ 59'999.45, am 30. Juli 2012 2'526 Aktien der Gesellschaft C. für US\$ 4'621.57 und am 30. Juli 2012 für US\$ 95'377.05 52'130 Aktien der Gesellschaft C., total 80'891 Aktien für insgesamt US\$ 159'998.07 kaufte. Der Verkauf aller 80'891 Aktien der Gesellschaft C. erfolgte am 3. Juni 2013. Die Vorinstanz

ging von einem Gewinn aus dem Verkauf der Aktien von US\$ 743'957.00 (zum Kurs von 0.9474 = CHF 704'862.00), die Rekurrenten von US\$ 767'099.81 (Einsprache, S.4; Verkaufserlös von US\$ 927'097.87 abzüglich Kaufpreis von US\$ 159'998.06) aus.

4.1.2.

Weiter wurde der Gesellschaft C. vom Rekurrenten am 25. Februar 2013 ein Darlehen über US\$ 86'464.59 eingeräumt ("Unsecured Loan Notes February 2013, Einsprachebeilage 1). In der Einsprache wurde geltend gemacht, dass es sich bei der Darlehensgewährung im Umfang von US\$ 86'464.59, umgerechnet CHF 81'920.00, um einen Zinsertrag handle, welcher als Vermögensertrag zu erfassen sei. Im Einspracheentscheid wurde diese Auffassung übernommen. Auch insoweit ist der Sachverhalt unbestritten.

4.1.3.

Umstritten ist vorliegend, ob bzw. in welchem Umfang ein Gewinn aus dem Verkauf der Aktien der Gesellschaft C. als Einkommen besteuert werden darf.

4.2. – 4.7. (...)

5.

5.1.

Für die Abgrenzung zwischen steuerfreien Kapitalgewinnen und steuerbaren Einkünften ist bei Wertschriftengeschäften zunächst relevant, ob der Zufluss im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung oder einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erzielt wurde. Vermögenswerte, welche zur Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit eingesetzt werden, sind dem Geschäftsvermögen zuzurechnen. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen stellen dabei stets steuerbares Einkommen dar (§ 27 Abs. 1 und 2 StG; vgl. gleichlautender Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG). Nur wenn die relevanten Zuflüsse nicht einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind, sondern vielmehr im Rahmen privater Vermögensverwaltung erzielt wurden, ist schliesslich zwischen steuerbarem Vermögensertrag (§ 29 StG; vgl. Art. 20 DBG) und steuerfreiem Kapitalgewinn (§ 33 lit. i StG, vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG) zu unterscheiden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 10. August 2015 (2C_929/2014), mit zahlreichen Hinweisen; ferner Kommentar zum

Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 95 StG N 1, vgl. auch § 14 StG N 74).

5.2.

Vorerst ist unbestritten, dass dem Rekurrenten aus dem Verkauf seiner Aktien der Gesellschaft C. Mittel zugeflossen sind. Nachfolgend ist damit zu prüfen, ob der im Jahr 2013 vom Rekurrenten erzielte Kapitalgewinn mit der Einkommenssteuer zu erfassen ist oder als im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erzielt steuerfrei bleibt.

5.3. (...)

6.

6.1.

Die Parteien sind sich darin einig, dass kein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel im Nebenerwerb vorliegt. Das gilt einerseits für die Rekurrenten, welche die Kriterien gemäss Kreisschreiben Nr. 36 als nicht erfüllt betrachten bzw. eine Einzelfallprüfung derselben aufgrund der Save-Haven-Regeln als nicht zulässig erachten, und andererseits das KStA, Rechtsdienst, welches die Voraussetzungen eines steuerbaren Beteiligungshandels erfüllt sieht. Für das Spezialverwaltungsgericht besteht deshalb keine Veranlassung, diesbezüglich eine vertiefte Prüfung vorzunehmen, da insbesondere die Häufigkeit der Transaktionen gegen einen Wertschriftenhandel im Nebenerwerb spricht.

6.2.

Die Rekurrenten lassen wiederholt auf das Kreisschreiben Nr. 36 verweisen. Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 1. Dezember 2015 (2C_375/2015) zur Bedeutung von Kreisschreiben des Bundes wie folgt geäußert:

"3.2 Beim Kreisschreiben der ESTV (Kreisschreiben Nr. 36 der ESTV 'Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel' vom 27. Juli 2012) handelt es sich um eine generell-abstrakte Dienstanweisung und mithin um eine Verwaltungsverordnung. Solche richten sich formell nur an die Verwaltungsbehörden. Behörden und ihr Personal sind insofern durch die Verwaltungsverordnungen gebunden, als die verwaltungsinternen Vorschriften keinen offensichtlich verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen. Aufgrund der blossen Behörden-

verbindlichkeit stehen Rechtsunterworfenen und Gerichte regelmässig ausserhalb des Adressatenkreises. Ihnen gegenüber stellen sich reine Verwaltungsverordnungen als zwar standardisierte (generell-abstrakte) jedoch rechtsunverbindliche Ansichtsäusserungen der Verwaltungsbehörde über die Auslegung und Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen dar. Dennoch weicht das Bundesgericht von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung nicht ohne triftigen Grund ab, sofern die generell-abstrakte Ansichtsäusserung einem dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zulässt und überdies eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (Urteil 2C_264/2014 vom 17. August 2015).

3.3 Obschon das vorliegende Verfahren einzig die Kantons- und Gemeindesteuern betrifft, ist das genannte Kreisschreiben der ESTV mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung mitzuberücksichtigen, zumal der Rechtslage hier eine gewisse Bedeutung zukommt: Art. 16 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regeln die Steuerbarkeit der Einkünfte übereinstimmend mit § 25 Abs. 1 und § 27 Abs. 1 StG/AG. (...)"

Nach dem Gesagten kommt dem Kreisschreiben Nr. 36 und insbesondere den darin enthaltenen Save-Haven-Regeln in Beachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen Bedeutung zu. Eine Einzelfallprüfung ist jedoch damit entgegen der Auffassung der Rekurrenten nicht automatisch ausgeschlossen.

6.3.

Zweifelhaft bleibt, ob die Save-Haven-Regeln gemäss Kreisschreiben Nr. 36 vorliegend eingehalten wären, insbesondere was die Ziff. 3 derselben im Kreisschreiben Nr. 36 anbelangt. Einer schematischen Vorprüfung entsprechend sind mit den Save-Haven-Regeln Kriterien aufgestellt, welche gerade keinen Interpretationsspielraum offenlassen sollen. Die Regel, dass die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50 % des Reineinkommens der Steuerperiode betragen sollen, ist "eindeutig". Demensprechend wäre nicht konkret zu prüfen, ob das von den Rekurrenten im Jahr 2013 erzielte Einkommen für die Lebenshaltung tatsächlich genügt hätte. Der Kapitalgewinn

liegt über dem Grenzwert. Auf eine detaillierte Überprüfung kann jedoch hier verzichtet werden, da kein Wertschriftenhandel vorliegt.

7.

7.1.

Weiter zu prüfen ist somit, ob ein Beteiligungshandel im selbständigen Nebenerwerb vorliegt.

7.2. – 7.3. (...)

8.

8.1.

Für einen Beteiligungshandel sprechen die vom Rekurrenten eingesetzten Spezialkenntnisse. Immerhin werden dem Rekurrenten juristische und betriebswirtschaftliche Fähigkeiten zuerkannt, welche zu seiner Einstellung durch die Bank D. geführt haben sollen (Bestätigung der Bank D. vom 20. Oktober 2016). Ebenso sind dem Rekurrenten Vorgänge im technisch/elektronischen Bereich nicht fremd. Er war damit aufgrund seiner Ausbildung und den beruflichen Tätigkeiten in der Lage, Private Equity Entscheide zu fällen.

Entscheidend ist jedoch, dass sich der Rekurrent auf die Fähigkeiten und Erfahrungen von E. im Bereich Private Equity verlassen konnte. Dieser soll ihm angeboten haben, Aktien im Gegenwert von US\$ 60'000.00 zu erwerben, ohne dass eine Beratung durch E. stattgefunden haben soll (Bestätigungen vom 8. Mai 2017 und 22. Januar 2018). Das ist deshalb – trotz der genannten anderslautenden Bestätigungen – vollständig unglaubwürdig, als E. als Leiter des Profitcenters der Bank D. im Bereich Private Equity fungierte, welches auf Venture-Capital-Transaktionen in der Technologie-, Medien und Telekommunikationsbranche spezialisiert ist. Dementsprechend musste er über das für diese Position notwendige Fachwissen verfügt haben. Ebenso fungierte E. als Verwaltungsrat der Gesellschaft C. (Internetauszug vom 9. März 2016, bei den Vorakten) – und zwar nicht erst ab dem Einstieg der Bank D. bei der Gesellschaft C. im Juni 2012. Vielmehr war er bereits seit 2 Jahren im Verwaltungsrat der Gesellschaft C. (...). Mit anderen Worten war E. im Zeitpunkt, in dem er dem Rekurrenten Aktien zum Kauf anbot, bereits Verwaltungsrat der Gesellschaft C. Es ist deshalb auszuschliessen, dass sich der Rekurrent bei seinem Einstieg in das doch risikobehaftete Private-Equity-

Geschäft nicht des Wissens von E. bedient haben will. Dieses Ergebnis wird durch den Umstand unterstützt, dass der Rekurrent ab 2011 für die Gesellschaft F. tätig war, welche vor der Bank D. in die Aktien der Gesellschaft C. investierte (...). Die Möglichkeiten zur Zeichnung weiterer Aktien erfolgte 10 Monate vor dem Verkauf der Aktien und war grundsätzlich Folge des "Altbesitzes". Das Vorgehen des Rekurrenten erscheint damit als systematisch und planmässig.

8.2.

Bei Private-Equity-Geschäften kann es – entgegen der Auffassung der Vertreterin der Rekurrenten – für die Beurteilung der Frage, ob ein Beteiligungshandel vorliegt, gerade dann nicht auf die Grösse der Beteiligung ankommen, wenn die beschriebene Drag-Along-Klausel vereinbart wurde. Der "Kleinaktionär" ist aufgrund des Zwangs zum Verkauf immer Teil des Mehrheitspakets. Bei einem erfolgreichen Verkauf profitiert jeder Aktionär vom Mehrheitszuschlag.

8.3.

Gegen einen Beteiligungshandel in Bezug auf die Aktien der Gesellschaft C. spricht aber die während der ganzen Haltedauer fehlende direkte bzw. mittelbare Fremdfinanzierung. Eine solche ist beim Kauf der ersten Tranche am 17. Juni 2010 und auch beim Kauf der zwei am 30. Juli 2012 gekauften Tranchen nicht nachgewiesen.

Bis zum Verkauf am 3. Juni 2013 wurde dem Rekurrenten zwar von H. ein Darlehen über EUR 265'000.00 eingeräumt (Darlehensvertrag vom 20. November 2012). Dieses war jedoch für den Kauf und das Halten der Beteiligung nicht kausal. Insofern kann nicht von einer relevanten mittelbaren Fremdfinanzierung ausgegangen werden, wie es die Vorinstanz gestützt auf den Amtsbericht KStA getan hat. Gleiches gilt hinsichtlich des Darlehens gemäss Vertrag zwischen E. und dem Rekurrenten vom 15. Oktober 2013.

In Bezug auf den Erwerb weiterer Anteile im Jahr 2013 an der Gesellschaft I. und der Gesellschaft J. könnte wegen der genannten beiden Darlehen allenfalls eine andere Beurteilung resultieren, was hier aber nicht geprüft werden muss.

8.4.

Vorliegend liegt ein Grenzfall vor. Aufgrund der nicht nachgewiesenen Fremdfinanzierung ist beim Verkauf der Aktien der Gesellschaft C. im Jahr 2013 von einem steuerfreien Kapitalgewinn auszugehen.

9.

Nicht entschieden ist damit, ob dann mit der weiteren Investition in Start-Ups eine geschäftliche Tätigkeit aufgenommen wurde, zumal in dieser Hinsicht eine mittelbare Fremdfinanzierung bestanden haben dürfte. Damit wird sich die Steuerkommission X. aber erst in den Folgejahren zu befassen haben. Bei der allfälligen Aufnahme einer geschäftlichen Tätigkeit wären dann auch die Eingangswerte und allfällige Aufwendungen – welche aber auf jeden Fall von den Rekurrenten nachzuweisen sind – zu bestimmen bzw. zu überprüfen.

46 § 114 Abs. 1 StG; § 136 StG; § 1 Abs. 3 QStV

Quellensteuer / Tarife / Kirchensteuer Rückforderung: Der Rekurrent hat den ihm obliegenden Nachweis der steueraufhebenden Tatsache, keiner Landeskirche anzugehören, erbracht.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. März 2019, in Sachen A. (3-RV.2018.36)

Aus den Erwägungen

2.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent nach § 112 ff. StG an der Quelle zu besteuern ist. Gemäss § 114 Abs. 1 StG legt der Regierungsrat die Quellensteuertarife entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen fest. Dies hat er mit § 1 Abs. 1 QStV getan. Gemäss § 1 Abs. 3 QStV werden die Tarife A, B, C und H je separat für Personen, die der Kirchensteuerpflicht unterstehen, und für solche ohne