

3-RV.2020.166

P 67

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch K-Vis AG, Herr David Kunz,
Mitteldorfstrasse 22, 5442 Fislisbach

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 12. Oktober 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. April 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 462'000.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 414'000.00; satzbestimmendes Einkommen CHF 469'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'107'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'858'000.00) veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen von A. und B. CHF 414'000.00 als geldwerte Leistung hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. April 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 16. Mai 2019 Einsprache. Sie stellten folgenden Antrag:

"1. Auf die Besteuerung einer «geldwerten Leistung» über CHF 414'000 als Wertschriftenertrag ist vollumfänglich zu verzichten."

3.

Mit Entscheid vom 12. Oktober 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2020 (zugestellt am 14. Oktober 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 11. November 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

"Prozessualer Antrag:

1. Der separat und gleichentags eingereichte Rekurs gegen die Steueranlagung 2015 für die Kantons- und Gemeindesteuern der Rekurrenten sei vorgängig zur Behandlung dieses Rekurses rechtskräftig abzuschliessen.

Materielle Anträge:

2. Es sei anzuerkennen, dass der Übertragungszeitpunkt der Stammanteile E. GmbH von der F. AG mit Sitz in S. an den Rekurrenten bereits im Jahr 2014 erfolgt ist.
3. Auf die Besteuerung einer "geldwerten Leistung" über CHF 414'000 als Wertschriftenertrag im Jahr 2016 sei demzufolge vollumfänglich zu verzichten.

4. Eventualiter sei bei der Festlegung der geldwerten Leistung der im Jahr 2018 erzielte Veräusserungswert der Stammanteile E. GmbH von den Rekurrenten an einen Dritten plus die vorgängig zum Verkauf erfolgten Ausschüttungen, ausmachend den Wert von CHF 423'000, als Verkehrswert zu akzeptieren.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zu Lasten der Vorinstanz."

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

5.

Das Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Steueramt Q. und bei der [...] Steuern des Kantons XY, Abteilung Juristische Personen, vorgenommen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 von A. und B. (3-RV.bbb) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Vorab ist über den formellen Antrag der Rekurrenten, es sei zunächst der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 der Rekurrenten (3-RV.bbb) rechtskräftig zu beurteilen, zu befinden.

Die Sachverhalte beider Rekurse hängen insoweit zusammen, als die zeitliche Zuordnung der hier streitigen Aufrechnung aus geldwerter Leistung (bzw. des sie auslösenden Grundsachverhalts) umstritten ist. Der Sachverhalt ist aber in beiden Verfahren liquid, so dass in beiden Verfahren entschieden werden kann. Ein Abwarten der Rechtskraft des Urteils aus dem ersten Verfahren ist nicht erforderlich. Antrag 1 der Rekurrenten wird abgewiesen.

2.2.

Sodann ist der Vorwurf der Rekurrenten bezüglich Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör im Einspracheverfahren zu beurteilen. Dieser Vorwurf wird von den Rekurrenten weder substantiiert noch begründet. Aus den Ausführungen der Rekurrenten in der Einsprache sowie den übrigen Akten ist nicht ersichtlich, inwiefern eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör stattgefunden haben soll. Im Rekursverfahren wiederholen die Rekurrenten ihren Einwand nicht. Die Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör stösst damit ins Leere.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2016 als Geschäftsführer der F. AG, an der er zu 94,5 % beteiligt war, tätig.

3.2.

Die F. AG erwarb am tt.mm.2009 (Eintrag im Handelsregister) die Stammanteile der E. GmbH. In der Folge hielt die F. AG die gesamten Stammanteile der E. GmbH. Mit Vereinbarung vom tt.mm.2016 wurden die Stammanteile der E. GmbH von der F. AG an den Rekurrenten abgetreten. Dabei wurde der Übergang von Nutzen und Gefahr rückwirkend auf den tt.mm.2014 festgelegt. Der Kaufpreis betrug CHF 30'000.00. Der Eintrag

des neuen Inhabers der Stammanteile im Handelsregister erfolgte am tt.mm.2016.

3.3.

Am tt.mm.2018 wurden die Stammanteile der E. GmbH vom Rekurrenten an einen Dritten weiterverkauft. Der Verkaufspreis betrug CHF 280'000.00. Zuvor erfolgte eine Dividendenausschüttung von CHF 143'055.00 an den Rekurrenten (vgl. zu diesen Transaktionen die unbestritten gebliebenen Ausführungen im Einspracheentscheid bzw. die Bestätigung derselben im Eventualantrag).

3.4.

Umstritten ist im Wesentlichen die grundsätzliche Hinzurechnung einer geldwerten Leistung zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten sowie die Höhe derselben. Nachfolgend ist deshalb nach einer Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) zu prüfen, ob diese Aufrechnung zu Recht erfolgt ist (Erw. 5.) und ob der Betrag der Aufrechnung mit CHF 414'000.00 korrekt bestimmt wurde (Erw. 6.).

4.

4.1.

4.1.1.

In der Steuererklärung 2016 haben die Rekurrenten die Stammanteile der E. GmbH nicht im Wertschriftenverzeichnis deklariert. Mit Schreiben vom 16. November 2017 teilte die Vertreterin der Rekurrenten dem Steueramt Q. mit, dass die Stammanteile der E. GmbH von nominal CHF 20'000.00 in den Steuererklärungen 2014 bis 2016 irrtümlich nicht deklariert worden seien. Es erfolge deshalb eine Nachmeldung. Die Übertragung der Stammanteile an den Rekurrenten sei bereits im Jahr 2014 erfolgt.

4.1.2.

Mit Aktennotiz vom 16. Januar 2018 hielt das KStA, Sektion Verrechnungssteuer, fest, dass die E. GmbH gemäss Handelsregister bis zum tt.mm.2016 in die F. AG integriert gewesen sei.

4.1.3.

Mit E-Mail vom 31. Januar 2018 hat die [...] Steuern des Kantons XY, Abteilung Juristische Personen, Wertschriftenbewertungen der E. GmbH für die Jahre 2014 bis 2016 an das (damalige) Steueramt T. (heute Steueramt Q.) versandt. Diese Bewertungen der E. GmbH sind auch der Vertreterin der Gesellschaft eröffnet worden. Für die Steuerperiode 2016 wurde für die E. GmbH ein Unternehmenswert von CHF 444'073.00 errechnet.

4.1.4.

In der Folge erging die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Dabei wurde dem steuerbaren Einkommen der Rekurrenten unter dem Titel Wertschriftenenertrag eine geldwerte Leistung von CHF 414'000.00 hinzugerechnet. Gemäss Abweichungsbegründung berechnete sich die geldwerte Leistung wie folgt:

Verkehrswert E. GmbH gemäss Wertschriftenbewertung 2016 Kanton XY	CHF	444'073.00
Kaufpreis gemäss Vertrag über die Abtretung von Stammanteilen vom tt.mm.2016	./.	<u>CHF 30'000.00</u>
Geldwerte Leistung (gerundet)	CHF	414'000.00

4.2.

4.2.1.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten geltend machen, die F. AG habe die Stammanteile der E. GmbH per tt.mm.2014 an den Rekurrenten verkauft. Zuvor sei der Verkaufspreis mit der für die Steuerveranlagung der F. AG zuständigen Steuerverwaltung des Kantons XY schriftlich abgesprochen worden. Jedoch habe der Rekurrent vergessen, die Stammanteile der E. GmbH in den Steuererklärungen 2014 bis 2016 zu deklarieren, weshalb im November 2017 eine Nachmeldung erfolgt sei.

Es sei unzutreffend, wenn die Vorinstanz von einem Verkauf der Stammanteile im Jahr 2016 ausgehe. Die Übertragung der Stammanteile sei im Jahr 2014 erfolgt und in der Buchhaltung der F. AG per tt.mm.2014 korrekt (und verbindlich) erfasst worden. Zwar sei die Übertragung der Stammanteile erst im Januar 2016 (richtig: August 2016) im Handelsregister eingetragen worden. Massgebend sei aber der tatsächliche Übergang von Nutzen und Gefahr der Stammanteile, welcher vertraglich auf den tt.mm.2014 festgelegt worden sei. Die Aufrechnung der geldwerten Leistung widerspreche im Übrigen den definitiven Steuerveranlagungen 2014 bis 2016 der F. AG, bei denen keine geldwerte Leistung aufgerechnet worden sei.

Die Steuerbehörde stütze die Berechnung der geldwerten Leistung auf eine Steuerwertberechnung, die gemäss Kreisschreiben 28 (Wegleitung zur Bewertung von Kurspapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer der Schweizerischen Steuerkonferenz) vorgenommen worden sei. Der Verkehrswert einer geldwerten Leistung sei jedoch differenziert festzulegen. Die Lehre der Unternehmensbewertung kenne verschiedene Methoden. Die neuere Lehre gehe mehrheitlich von der Methode des Discounted Cash Flow (DCF) aus. Dabei würden die künftig zu erwartenden Cash Flows auf den Zeitpunkt der Übertragung abdiskontiert. Massgebend für die Kapitalisierung sei der Weighted Average Cost of Capital (WACC), welcher sich

aus verschiedenen Parametern zusammensetze. Mit diesen Ausführungen solle aufgezeigt werden, dass eine schematische Steuerwertbewertung nicht tauglich sei, um vorliegend den Verkehrswert festzulegen. Da die Beweislast für die geldwerte Leistung bei den Steuerbehörden liege, müssten diese auch eine taugliche Verkehrswertbewertung vornehmen, was vorliegend nicht geschehen sei. Die E. GmbH sei im Übrigen bis Ende 2014 inaktiv gewesen. Erst im Jahre 2015 sei eine Geschäftstätigkeit aufgenommen worden, welche im Jahr 2016 wieder eingestellt worden sei.

4.2.2.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q. aus, die Stammanteile der E. GmbH seien erst am tt.mm.2016 (Eintrag Handelsregister) auf den Rekurrenten übergegangen. Deshalb sei die geldwerte Leistung in der Steuerperiode 2016 aufgerechnet worden. Die Korrespondenz mit der Steuerverwaltung des Kantons XY bezüglich der Veranlagung der im Kanton XY ansässigen juristischen Person sei nicht bindend für die Veranlagung der natürlichen Person im Kanton Aargau.

Für die Berechnung des Werts der Stammanteile der E. GmbH habe die Steuerbehörde auf das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" abgestellt. Dabei diene die Jahresrechnung als Grundlage für die Unternehmensbewertung. Der Unternehmenswert ergebe sich aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswertes und der einmaligen Gewichtung des Substanzwertes, dividiert durch drei. Mit dieser Berechnung habe der Kanton XY den Unternehmenswert der E. GmbH für die Steuerperiode 2016 auf CHF 444'073.00 festgelegt. Die Unternehmenswertberechnung sei der E. GmbH eröffnet worden.

Mit dieser Berechnung des Unternehmenswertes sei die Höhe der geldwerten Leistung begründet und nachgewiesen worden. Soweit die Rekurrenten mit dem Ergebnis der Bewertung durch die Steuerbehörde des Kantons XY nicht einverstanden gewesen wären, hätte es an ihnen gelegen, dieser Bewertung eine eigene Berechnung entgegenzuhalten. Die Rechtsprechung stütze gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2020 (2C_1057/2018) das Vorgehen der Steuerbehörde, bei der Bewertung von an der Börse nicht gehandelten Wertpapieren das Kreisschreiben Nr. 28 anzuwenden.

Im Übrigen habe die E. GmbH im Jahr 2017 eine Dividende von CHF 143'055.00 an den Rekurrenten ausgeschüttet. Im Jahr 2018 seien die Stammanteile der E. GmbH zum Preis von CHF 280'000.00 veräussert worden. Die Summe dieser beiden Beträge ergebe einen Unternehmenswert von rund CHF 423'000.00. Dies sei zwar etwas tiefer als die Bewertung von CHF 444'073.00, liege aber durchaus im gleichen Rahmen. Daraus lasse sich schliessen, dass die F. AG die Stammanteile

der E. GmbH zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis an den Rekurrenten verkauft habe. Die Differenz zum Verkehrswert sei als geldwerte Leistung zu besteuern.

4.3.

Im Rekurs liessen die Rekurrenten im Wesentlichen ihre Argumente aus der Einsprache wiederholen. Sie ergänzten, die Treuhänderin der F. AG habe im Januar 2016 bemerkt, dass der bereits vollzogene Verkauf der Stammanteile der E. GmbH noch nicht im Handelsregister eingetragen worden sei, weshalb eine Nachmeldung und die Eintragung im Handelsregister per tt.mm.2016 erfolgt sei.

Erst im Herbst 2017 hätten die Rekurrenten bemerkt, dass sie die erworbenen Stammanteile der E. GmbH nicht in ihrer Steuererklärung deklariert hätten, weshalb die Nachmeldung sowohl der Stammanteile als auch der gegenüber der Gesellschaft bestehenden Schuld von CHF 42'647.30 im November 2017 erfolgt sei.

Die Steuerkommission Q. habe die definitive Steuerveranlagung für die Vorperiode 2015 am 19. März 2019 zugestellt. In der Veranlagung sei eine geldwerte Leistung von CHF 414'000.00 aus der Veräusserung der Stammanteile der E. GmbH aufgerechnet worden. Diese geldwerte Leistung sei mit der Korrektur-Veranlagung für die Steuerperiode 2015 vom 16. April 2019 zwar gestrichen worden. Mit gleichem Datum sei jedoch die definitive Steuerveranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 eröffnet worden, die nun ihrerseits die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 414'000.00 enthalten habe.

Im Verkaufsvertrag bezüglich Stammanteile der E. GmbH vom tt.mm.2016 sei der Übergang von Nutzen und Gefahr auf den tt.mm.2014 festgelegt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei auch der Vermögensübergang auf die Rekurrenten erfolgt. Dies sei bei der Verkäuferin, der F. AG, entsprechend verbucht worden, indem diese den Verkaufspreis von CHF 30'000.00 dem Kontokorrent des Rekurrenten belastet habe. Daraus habe eine Schuld des Rekurrenten gegenüber der F. AG resultiert, die von den Rekurrenten in der Steuererklärung 2014 deklariert und von der Steuerbehörde in der (rechtskräftigen) Veranlagung 2014 akzeptiert worden sei. Damit habe die Veranlagungsbehörde auch die Übertragung der Stammanteile per 2014 anerkannt. Auch im Jahr 2015 sei der (den belasteten Verkaufspreis enthaltende) Kontokorrentsaldo des Rekurrenten von CHF 88'853.64 (zu Gunsten des Rekurrenten) in der Steuererklärung deklariert worden. Die Veranlagungsbehörde verhalte sich widersprüchlich, wenn sie einerseits den Gegenwart des Kaufpreises als Verbindlichkeit anerkenne, die Stammanteile jedoch nicht im Vermögen besteuern wolle.

Da die Stammanteile somit schon im Jahre 2014 an den Rekurrenten übertragen worden seien, könne für das Jahr 2016 keine Aufrechnung einer geldwerten Leistung aufgrund der Stammanteilsabtretung erfolgen.

Im Übrigen habe die Steuerbehörde des Kantons XY in Kenntnis des Verkaufs der Stammanteile keine Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei der F. AG vorgenommen. Sie habe keine Entreichung der F. AG angenommen. Im Gegenzug könne auch keine Besteuerung einer geldwerten Leistung beim Käufer der Stammanteile erfolgen. Die Steuerkommission Q. sei für die Frage, ob die im Kanton XY steuerpflichtige F. AG entreichert worden sei, zudem gar nicht zuständig.

Eventualiter sei bei der Berechnung der geldwerten Leistung zu berücksichtigen, dass für den Übertragungswert der Verkehrswert massgebend sei, wie dies im Kreisschreiben Nr. 28 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer) festgehalten werde. Die Steuerkommission selber berechne den Verkehrswert im Einspracheentscheid mit CHF 423'055.00 (der Summe des Verkaufspreises von CHF 280'000.00 und der zuvor ausgeschütteten Dividende von CHF 143'055.00), begründe aber nicht, wieso sie nicht auf diesen Betrag abstelle.

5.

5.1.

Die Rekurrenten begründen ihre Ansicht, wonach die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 414'000.00 in der Steuerperiode 2016 zu Unrecht erfolgt sei, im Wesentlichen damit, dass die Übertragung der Stammanteile der E. GmbH an den Rekurrenten bereits im Jahr 2014 erfolgt sei. Deshalb sei eine Aufrechnung in der Steuerperiode 2016 periodenfremd. Die Frage der zeitlichen Zuordnung der Stammenteilsübertragung stellte sich bereits im Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 von A. und B. (3-RV.bbb) und ist vorliegend gleich zu beurteilen (Erw. 5.2. und 5.3.). Danach werden die eigentlichen Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als geldwerte Leistung geprüft (Erw. 5.4. und 5.5.).

5.2.

5.2.1.

Da der Zeitpunkt der Übertragung der Stammanteile somit im Rahmen der Leistungsverfügung, d.h. der Veranlagungsverfügung, beurteilt werden kann, bleibt kein Raum für einen separaten Feststellungsentscheid (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 164 StG N 6 mit weiteren Hinweisen). Auf Antrag 2 der Rekurrenten kann nicht eingetreten werden.

5.2.2.

Bei der GmbH bedarf die Abtretung von Stammanteilen sowie die Verpflichtung zur Abtretung der schriftlichen Form (Art. 785 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 / OR). Somit bedürfen sowohl das Verpflichtungsgeschäft als auch das eigentliche Verfügungsgeschäft zu ihrer Gültigkeit der Schriftlichkeit. Wurde das Verpflichtungsgeschäft zwischen den Parteien lediglich mündlich vereinbart, so wird dieser Formmangel geheilt, sofern das Verfügungsgeschäft schriftlich abgeschlossen wurde (Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 785 OR N 2).

Ist für die Abtretung von Stammanteilen die Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich, so wird die Abtretung erst mit dieser Zustimmung der Gesellschafter rechtswirksam (Art. 787 Abs. 1 OR). Auch der Erwerb der Mitgliedschaft gilt erst ab dem Datum der Beschlussfassung durch die Gesellschafter. Der Abtretungsvertrag über einen Stammanteil ist daher von Gesetzes wegen suspensiv bedingt, indem er erst mit der Zustimmung durch die Gesellschafterversammlung rechtswirksam wird. Bis zur Erteilung der Zustimmung durch die Gesellschafterversammlung bleibt das Abtretungsgeschäft in der Schwebe, indem sowohl das Eigentum, als auch sämtliche Mitgliedschaftsrechte und allfällige Pflichten beim Veräusserer der Stammanteile verbleiben (Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, a.a.O., Art. 787 OR N 2).

5.2.3.

Parteien können durch einen Vertrag, den sie heute schliessen, den Rechtszustand für die Zukunft ändern, aber nicht bewirken, dass der von ihnen gewünschte Rechtszustand schon gestern existiert hat. Wer z.B. Eigentum überträgt oder ein Schuldversprechen abgibt, kann nicht bewirken, dass der Gegner schon in einem vor dem Rechtsgeschäft liegenden Zeitpunkt Eigentümer oder Gläubiger war (von Thur/Peter, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Erster Band, 3. Auflage, Zürich 1979, S. 153).

So ist bei einem Unternehmenskaufvertrag eine Vereinbarung der Parteien, dass Nutzen und Gefahr rückwirkend übergehen soll, logisch an sich nicht möglich. Genauso wenig kann ein Unternehmen rückwirkend übertragen werden oder der Unternehmenskaufvertrag rückwirkend in Kraft gesetzt werden (Markus Vischer, Übergang von Nutzen und Gefahr beim Unternehmenskaufvertrag, Jusletter 26. Juli 2004, Rz 24). Eine echte Rückwirkung ist bei gesellschaftsrechtlichen Transaktionen ausgeschlossen (Christian Meier-Schatz, Die "Rückwirkung" bei gesellschaftsrechtlichen Transaktionen, SZW 1997, Nr. 1, S. 9).

5.3.

5.3.1.

Vorliegend wurde am tt.mm.2016 ein Vertrag über die Abtretung von Stammanteilen der E. GmbH geschlossen. In diesem Vertrag hat sich die F. AG dazu verpflichtet, die Stammanteile der E. GmbH an den Rekurrenten abzutreten. Im gleichen Zug hat sie die Stammanteile an den Rekurrenten abgetreten. Somit wurden Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft in einem Dokument zusammengefasst. Die vom Gesetz geforderte Schriftform ist gegeben.

5.3.2.

Der Vertrag sieht vor, dass die Stammanteilsübertragung der Genehmigung der Gesellschafterversammlung bedarf. Diese kann auch schriftlich auf dem Zirkulationsweg eingeholt werden, sofern nicht ein Gesellschafter die mündliche Beratung verlangt und die Statuten kein Verbot einer schriftlichen Zustimmung vorsehen (Ziffer 1 der Schlussbestimmungen). Zudem wird ausdrücklich festgehalten, dass der Vertrag unwirksam bleibt und dahinfällt, sofern die Gesellschafterversammlung die Abtretung der Stammanteile innerhalb von sechs Monaten nach Eingang des Gesuchs um Zustimmung zur Abtretung ablehnt (Ziffer 2 der Schlussbestimmungen). Der Abtretungsvertrag ist somit suspensiv bedingt.

5.3.3.

Die Rekurrenten haben keine Unterlagen zu einer allfälligen Genehmigung der Stammanteilsübertragung durch die Gesellschafterversammlung beigebracht. Indes ist davon auszugehen, dass diese Genehmigung erteilt wurde, bestand die Gesellschafterversammlung vor der Übertragung der Stammanteile doch alleine aus der F. AG, die mit dem Vertrag vom tt.mm.2016 ihre Zustimmung zur Stammanteilsübertragung zumindest implizit bereits erteilt hat. Es gibt deshalb keinen Anlass, die erfolgte Genehmigung und somit den Eintritt der Bedingung bei der suspensiv bedingten Stammanteilsabtretung anzuzweifeln. Dies gilt umso mehr, als die Genehmigung durch die Gesellschafterversammlung nach sechs Monaten gesetzlich fingiert wird, sofern bis dahin keine Ablehnung des Gesuchs um Zustimmung zur Abtretung erfolgt ist (vgl. Art. 787 Abs. 2 OR). Folgerichtig ist der Handelsregistereintrag bezüglich der Übertragung der Stammanteile der E. GmbH von der F. AG an den Rekurrenten am tt.mm.2016 erfolgt.

5.3.4.

Der für eine gültige Abtretung von Stammanteilen erforderliche schriftliche Vertrag wurde erst am tt.mm.2016 unterzeichnet. Vor der Unterzeichnung dieses Vertrages konnte keine Abtretung von Stammanteilen gültig erfolgen. Selbst wenn die Abtretung bereits Ende 2014 von den Parteien beabsichtigt war, so genügt diese "innere" Willensübereinstimmung nicht, um die Abtretung rechtswirksam werden zu lassen. Denn eine solche ist

von Gesetzes wegen an die Schriftform gebunden. Es gibt keine Abtretung von GmbH Stammanteilen ohne schriftlichen Vertrag. Eine Rückwirkung des Eigentumsübergangs ist ausgeschlossen, ansonsten das gesetzlich vorgesehene Formerfordernis ohne weiteres zu umgehen wäre. Selbst zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war die Abtretung aufgrund der ausstehenden Zustimmung der Gesellschafterversammlung noch suspensiv bedingt. Bis zur Zustimmung der Gesellschafterversammlung ging kein Eigentum über. Noch viel weniger kann das Eigentum bereits vor Vertragsabschluss übergegangen sein.

Nicht einmal der Vertrag selber sieht einen rückwirkenden Eigentumsübergang vor. Vorgesehen ist lediglich der Übergang von Nutzen und Gefahr per tt.mm.2014 (vgl. zur Zulässigkeit dieser Rückwirkung oben Erw. 5.2.2.), der vom Eigentumsübergang zu unterscheiden ist.

5.3.5.

An der Wirksamkeit der Abtretung der Stammanteile erst per Zustimmung der Gesellschafterversammlung im Jahr 2016 vermag weder die Korrespondenz mit den Steuerbehörden des Kantons XY (die sich im Übrigen lediglich zu den Steuerfolgen für die F. AG äusserte), noch die (falsche) Verbuchung des Geschäftsvorfalles bei der F. AG im Dezember 2014 etwas zu ändern. Ebenso wenig können die Rekurrenten zu ihren Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass der bei der F. AG (falsch) verbuchte Kaufpreis in der Steuerperiode 2014 zu einem Kontokorrentsaldo, bzw. zu einer Schuld des Rekurrenten geführt hat, die von den Steuerbehörden in der (rechtskräftigen) Veranlagung 2014 nicht beanstandet worden ist. Denn auch diese Vorgänge können den Formmangel einer allenfalls beabsichtigten, aber vor dem tt.mm.2016 nicht schriftlich festgehaltenen Abtretung von Stammanteilen nicht heilen.

5.3.6.

Vor diesem Hintergrund ist die Abtretung der Stammanteile der E. GmbH erst im Jahr 2016 gültig erfolgt. Der Einwand der Rekurrenten, es könne in der Steuerperiode 2016 keine Aufrechnung aus geldwerter Leistung aufgrund der Übertragung der Stammanteile der E. GmbH an den Rekurrenten erfolgen, da diese Übertragung bereits 2014 stattgefunden habe, ist unbegründet. Zu prüfen sind nachfolgend die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung der Stammanteilsübertragung als geldwerte Leistung.

5.4.

5.4.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an die Beteiligten

oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40).

5.4.2.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebarren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Urteile des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht des Anteilsinhabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021], Erw. 4.1. mit Hinweisen).

5.4.3.

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerter Vorteil) setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

5.4.4.

Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der juristischen Person geprüft. Die geldwerte Leistung kann beim Anteilsinhaber oder der nahestehenden Person aber auch dann besteuert werden,

wenn die geldwerte Leistung bei der juristischen Person aus irgendwelchen Gründen nicht erfasst wurde und wegen der Rechtskraft der Veranlagung auch nicht mehr zur Besteuerung kommen kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 44 f., mit Hinweis).

5.5.

5.5.1.

Der Kaufpreis für die Stammanteile der E. GmbH betrug gemäss Vertrag vom tt.mm.2016 CHF 30'000.00. Die [...] Steuern des Kantons XY hat den Wert der E. GmbH für die Steuerperiode 2016 mit CHF 444'073.00 berechnet. Zudem hat der Rekurrent die Stammanteile der Gesellschaft im Jahr 2018 für CHF 280'000.00 veräussert, nachdem er sich im Jahr 2017 von dieser eine Dividende von CHF 143'055.00 hat ausschütten lassen (vgl. oben Erw. 3.3.). Vor dem Hintergrund der Unternehmungsbewertung sowie der nachfolgenden Transaktionen ist offensichtlich, dass die F. AG vom Rekurrenten mit dem am tt.mm.2016 vereinbarten Verkaufspreis von CHF 30'000.00 keine gleichwertige Gegenleistung für die Stammanteile der E. GmbH erhalten hat.

5.5.2.

Die Rekurrenten irren, wenn sie ausführen lassen, die Steuerbehörden des Kantons Aargau seien für die Frage, ob die F. AG entreichert worden sei, nicht zuständig. Richtig ist, dass die Veranlagung der F. AG am Sitz derselben im Kanton XY vorzunehmen ist. Folglich sind auch die Steuerbehörden des Kantons XY dafür zuständig, eine allfällige Aufrechnung aus verdeckter Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft vorzunehmen. Hier geht es jedoch um die Veranlagung des Anteilsinhabers und damit des im Kanton Aargau ansässigen Rekurrenten. Im Rahmen dieser Veranlagung sind die Steuerbehörden anlässlich der Beurteilung einer geldwerten Leistung selbstverständlich gehalten, die Voraussetzungen derselben zu prüfen. Dazu gehört die Beurteilung der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer anderen nahestehenden Person und damit mittelbar die Prüfung der Entreichung der leistenden Gesellschaft, und zwar ganz unabhängig von deren Sitz.

5.5.3.

Ebensowenig können die Rekurrenten zu ihren Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass die Steuerbehörden des Kantons XY bei der F. AG keine Aufrechnung aus verdeckter Gewinnausschüttung vorgenommen haben. Die Veranlagungen von juristischer Person und Anteilsinhaber sind grundsätzlich unabhängig voneinander zu beurteilen (vgl. oben Erw. 5.4.4.). Die Besteuerung als verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft ist keine Voraussetzung der Besteuerung des geldwerten Vorteils beim Anteilsinhaber.

5.5.4.

Indem der Rekurrent die Stammanteile der E. GmbH von der F. AG für CHF 30'000.00 und somit weit unter dem berechneten und sich aus den nachfolgenden Transaktionen ergebenden Unternehmenswert erworben hat, hat er klarerweise einen Vorteil erhalten, der ihm alleine aufgrund seiner Stellung als Anteilsinhaber der F. AG zugekommen ist, und der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre. Der Rekurrent wurde durch die Transaktion bereichert. Ebenso ist die Voraussetzung der Ungewöhnlichkeit der Leistung erfüllt.

5.5.5.

Schliesslich war die Leistung ohne weiteres für die Gesellschaftsorgane erkennbar, hat doch der Rekurrent als Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident der F. AG die Vereinbarung über den Erwerb und die Abtretung der Stammanteile der E. GmbH aufgrund seiner verschiedenen Rollen für beide Vertragsparteien unterzeichnet.

5.5.6.

Damit sind vorliegend alle Voraussetzung für die steuerliche Behandlung als geldwerter Vorteil erfüllt. Antrag 3 der Rekurrenten wird abgewiesen. Zu prüfen bleibt die Höhe der Aufrechnung (nachfolgend Erw. 6.).

6.

6.1.

Die Höhe der aufzurechnenden geldwerten Leistung bestimmt sich nach der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Stammanteile der E. GmbH und dem dafür bezahlten Kaufpreis. Während der Kaufpreis unbestrittenermassen bei CHF 30'000.00 lag, sind die Parteien uneinig darüber, wieviel der Verkehrswert der Stammanteile der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übertragung im Jahr 2016 betrug.

6.2.

6.2.1.

Für die Bewertung von Wertpapieren, welche nicht über einen Kurswert verfügen, wird in der Regel auf die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (= Kreisschreiben Nr. 28 [KS 28]) der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. August 2008 abgestellt (vgl. § 33 Abs. 1 StGV). Die Wegleitung bezweckt, im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen, eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer zu erreichen. Sie ist zwar weder Bundesrecht noch interkantonaes Recht, sondern eine reine Verwaltungsverordnung, die bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten enthält und keine Rechte und Pflichten begründet. Sie gilt indessen nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse

kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (Urteil des Bundesgerichts vom 15. April 2010 [2C_504/2009], Erw. 3.3, mit Hinweisen). Jedenfalls in Bezug auf die Vermögenssteuer wird dementsprechend davon ausgegangen, dass die Wegleitung bei der Verkehrswertermittlung nicht kotierter Wertpapiere grundsätzlich zur Anwendung gelangen soll, aber eine Abweichung von dieser Verwaltungsverordnung gerechtfertigt ist, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertes dies gebietet (Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2020 [2C_1057/2018], Erw. 4.2.1., mit Hinweisen).

6.2.2.

Zwar steht eine generelle Anwendung der Wegleitung für die Erhebung von anderen Steuern, insbesondere im Zusammenhang mit der Übertragung von Wertpapieren, gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht im Einklang mit der Zwecksetzung der Wegleitung, wie sie in deren Kommentierung umschrieben ist (vgl. Kommentar zum KS 28 [in der Fassung 2022, so aber auch schon in der Fassung 2016], S. 3, wo ausdrücklich festgehalten wird, für die Erhebung von anderen Steuern sei die anzuwendende Bewertungsmethode Sache der Kantone; VGE vom 17. Oktober 2018 [WBE.2018.249], Erw. 2.3.2.).

Jedoch gelten die genannten Prinzipien gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2020 (2C_1057/2018, Erw. 4.3.) grundsätzlich auch, wenn es um die Verkehrswertermittlung im Rahmen der Einkommensbesteuerung von nicht kotierten Mitarbeiteraktien geht.

6.2.3.

Somit wird das KS 28 in erster Linie für die Verkehrswertermittlung zum Zwecke der Vermögensbesteuerung verwendet. Jedoch hat das Bundesgericht die Anwendung der Grundsätze des KS 28 auch für die Einkommensermittlung im Rahmen der Besteuerung von nicht kotierten Mitarbeiteraktien zugelassen. Ein unterpreislicher Verkauf von Beteiligungspapieren an den Mehrheitsaktionär löst ebenfalls Einkommenssteuerfolgen aus. Zur Ermittlung dieser Einkommenssteuerfolgen ist die Feststellung des Verkehrswerts der (unterpreislich verkauften) Beteiligungspapiere unerlässlich. Dazu bietet das KS 28 eine Anleitung. Deshalb kann für die Verkehrswertermittlung der Beteiligungspapiere (und der daraus folgenden Berechnung der geldwerten Leistung) auf das KS 28 abgestellt werden.

6.3.

6.3.1.

Vorliegend hat die [...] Steuern des Kantons XY, Abteilung Juristische Personen, gestützt auf das KS 28 eine Wertschriftenbewertung der E. GmbH (unter anderem) für das Jahr 2016 vorgenommen. Sie ist dabei zu einem Unternehmenswert von CHF 444'073.00 gelangt. Diesen Betrag

hat die Steuerkommission Q. bei der Berechnung der geldwerten Leistung als Verkehrswert eingesetzt (vgl. oben Erw. 4.1.3. und 4.1.4.).

6.3.2.

Die Rekurrenten lassen nicht substantiiert vorbringen, inwiefern die Verkehrswertberechnung der Steuerbehörde des Kantons XY falsch sein sollte. Wie die Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid zutreffend ausführt, hätten die Rekurrenten der vorliegenden Unternehmensbewertung eine eigene Berechnung entgegenhalten müssen. Dies haben sie unterlassen. Sie machen auch nicht geltend, das KS 28 sei falsch angewendet worden, sondern beschränken sich darauf, die gewählte Methode der Unternehmensbewertung als zu schematisch zurückzuweisen (vgl. oben Erw. 4.2.1.). Dabei zeigen die Rekurrenten nicht auf, inwiefern die Anwendung einer anderen bzw. der von ihnen vorgebrachten Methode des Discounted Cash Flow (DCF) zu konkreten anderen Zahlen geführt hätte. Abgesehen davon, dass im Kommentar zum KS 28 (in der Fassung 2016 auf S. 3, in der Fassung 2022 auf S. 4) ausgeführt wird, dass die DCF-Methode für Steuerzwecke nicht anwendbar ist, genügt diese pauschale Kritik nicht, um die grundsätzlich korrekt gemäss KS 28 vorgenommene Unternehmensbewertung (doppelte Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten [vgl. KS 28 RZ 34]) als unrichtig zu qualifizieren.

6.3.3.

Eventualiter lassen die Rekurrenten geltend machen, der Verkehrswert müsse aus der Summe des Verkaufspreises der Stammanteile der E. GmbH von CHF 280'000.00 (Verkauf an einen Dritten im Jahr 2018) und der im Vorjahr 2017 ausgeschütteten Dividende von CHF 143'055.00 berechnet werden, wie dies die Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid getan habe (vgl. oben Erw. 4.3.5.).

Zwar sieht das KS 28 in RZ 2 vor, dass als Verkehrswert grundsätzlich der Kaufpreis gilt, sofern für die zu bewertenden Titel eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat. Dies entspricht der Rechtsprechung, wonach eine Wertermittlung mittels schematischer Schätzungsregeln dann zurückzutreten hat, wenn sich der Verkehrswert mit genügender Sicherheit aus tatsächlich getätigten Geschäften zu Preisen, die den Verkehrswert repräsentieren, ableiten lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2020 [2C_1057/2018]; Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2015 [2C_1082/2013]). Der in der Handänderung festgelegte Wert wird jedoch gemäss KS 28 RZ 2 nur solange berücksichtigt, als sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nicht wesentlich geändert hat. Der Kommentar zum KS 28 (in der Fassung 2022, S. 7) hält mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2018 (SB.2017.00116) fest, dass bei einer längeren Zeitdauer zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Verkaufsdatum nicht mehr auf den Verkaufspreis abgestellt werden kann, da sich die wirtschaftliche Lage

einer Unternehmung und das wirtschaftliche Umfeld diesfalls sehr wohl massgeblich ändern. Eine Höchstfrist von einem Jahr sei deshalb angemessen.

Vorliegend hat der Verkauf der Stammanteile der E. GmbH an einen Dritten erst im Jahr 2018 und somit rund zwei Jahre nach der hier zu beurteilenden Abtretung der Stammanteile an den Rekurrenten stattgefunden. Zudem betrug die Bilanzsumme im Jahr 2017 etwa ein Viertel der Bilanzsumme des Vorjahres (was freilich im Wesentlichen auf die [einberechnete] Dividendenausschüttung zurückzuführen war). Auch der Umsatz ging 2017 um rund 70 % zurück. Es ergaben sich also in der Zeit zwischen der Übertragung der Stammanteile der E. GmbH an den Rekurrenten 2016 und dem Weiterverkauf derselben an einen Dritten 2018 wesentliche Änderungen.

Die Steuerkommission hat zwar eine Gegenrechnung mit der Summe aus Verkaufspreis von CHF 280'000.00 und Dividendenausschüttung 2017 von CHF 143'055.00 vorgenommen. Sie hat den daraus resultierenden Wert – entgegen den Ausführungen der Rekurrenten – jedoch nicht als für die Berechnung der geldwerten Leistung massgebenden Verkehrswert bezeichnet. Stattdessen hat sie damit den Rahmen des Unternehmenswertes, in dem sich auch die Bewertung per 2016 bewegt hat, plausibilisiert.

Vor diesem Hintergrund kann zur Berechnung des Verkehrswertes der Stammanteile der E. GmbH für das Jahr 2016 nicht auf den im Jahr 2018 erzielten Verkaufspreis von CHF 280'000.00 zuzüglich der im Vorjahr 2017 erfolgten Dividendenausschüttung von CHF 143'055.00 abgestellt werden. Der Eventualantrag wird abgewiesen.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abtretung der Stammanteile der E. GmbH von der F. AG an den Rekurrenten erst im Jahr 2016 gültig erfolgt ist. Die Abtretung an den Mehrheitsaktionär erfolgte zu einem Preis, der deutlich unter dem Verkehrswert der Stammanteile der E. GmbH lag. Die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als geldwerter Vorteil sind erfüllt. Die Höhe der Aufrechnung von (gerundet) CHF 414'000.00 ergibt sich aus dem im Jahr 2016 ermittelten Unternehmenswert der E. GmbH von CHF 444'073.00 abzüglich des im Jahr 2016 geleisteten Kaufpreises von CHF 30'000.00.

Damit ist der Rekurs abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 3'000.00, der Kanzleigebür von CHF 250.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 3'350.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche