

3-RV.2022.152

P 65

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

vertreten durch lic. iur. Carlo Häfeli, Rechtsanwalt,
Scheuchzerstrasse 72, 8006 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. März 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 93'800.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 26'000.00; satzbestimmendes Einkommen CHF 93'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 521'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden unter anderem geldwerte Leistungen von CHF 26'069.00 (CHF 20'123.00 und CHF 5'946.00) beim Einkommen sowie Stammanteile an der B._____ GmbH von CHF 463'000.00 beim Vermögen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. März 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 20. April 2022 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen,

dass auf die Aufrechnung geldwerter Leistungen von CHF 26'069.00 beim Einkommen und der Stammanteile an der B._____ GmbH von CHF 463'000.00 beim Vermögen zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 2. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. November 2022 (Zustellung am 5. November 2022) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 5. Dezember 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

"1.

Die angefochtene Veranlagung die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 betreffend sei zu berichtigen, insoweit als der qualifizierte Beteiligungsertrag von CHF 26'000 gestrichen und mit Null Franken veranlagt wird mit der Folge, dass das Einkommen des Rekurrenten mit CHF 67'800 satzbestimmend ist und als zweites auch das steuerbare Vermögen mit Null Franken veranlagt wird.

2.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich MWST zulasten der Gemeinde Q._____

3.

Schliesslich seien die Erfolgsrechnungen der B._____ durch das Steueramt Q._____ mitsamt den Steuererklärungen dem Unterzeichneten im Sinne von

Akteneinsicht in Kopie zuzustellen und dem Unterzeichneten Frist anzusetzen, um nach Einsicht in diese Akten diesen Rekurs zu ergänzen."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ liess eine Replik erstatten.

7.

7.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, die Steuerakten der B._____ GmbH der Jahre 2016, 2017 und 2018 beigezogen.

7.2.

Dem Vertreter von A._____ wurden antragsgemäss die Steuererklärungen und Erfolgsrechnungen der B._____ GmbH betreffend die Jahre 2016, 2017 und 2018 in Kopien zugestellt. Zudem wurde dem Vertreter mit Schreiben vom 30. November 2023 die Möglichkeit gegeben, sich dazu bis am 15. Januar 2024 schriftlich zu äussern.

7.3.

Der Vertreter hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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.

2.1.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2018 und ist bis heute einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter und Geschäftsführer der B._____ GmbH. Er hält seit dem tt.mm.2018 einen Stammanteil von CHF 10'000.00; zuvor hielt er einen Stammanteil von CHF 19'000.00 sowie einen Stammanteil von CHF 1'000.00 (vgl. Handelsregisterauszug; Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes, Sektion juristische Personen vom 30. Mai 2022 zur Einsprache). D._____ (auch D._____ genannt) ist seit dem tt.mm.2018 ebenfalls Gesellschafter der B._____ GmbH mit einem Stammanteil von CHF 10'000.00 (vgl. Handelsregisterauszug). Der Sohn des Rekurrenten, E._____, hat für die B._____ GmbH Einzelzeichnungsberechtigung, ohne eine Funktion für diese Gesellschaft auszuüben. Das Stammkapital der B._____ GmbH beträgt CHF 20'000.00.

2.1.2.

Seit der Statutenänderung vom 4. September 2018 / 20. September 2018 hat die B._____ GmbH folgenden Zweck:

"[...]"

Zuvor lautete der Zweck der B._____ GmbH wie folgt:

"[...]"

2.1.3.

Die B._____ GmbH hatte ihren Sitz im Jahr 2018 in Q._____; im Januar 2022 wurde dieser nach R._____ verlegt.

2.2.

2.2.1.

Im Veranlagungsverfahren der B._____ GmbH für das Jahr 2018 äusserte sich deren Vertreterin zum Geschäftsmodell der B._____ GmbH in einer E-Mail vom 15. April 2021 wie folgt:

"Die B._____ GmbH kauft zu einem Tagespreis Aktien der F._____ Ltd. und verkauft diese an Investoren. Ein Callcenter vereinbart Termine für das Verkaufsgespräch. Der Verkaufspreis richtet sich nach der Menge sowie den finanziellen Möglichkeiten des potentiellen Käufers. Die Verkäufer erhalten eine Provision für den erfolgreichen Abschluss. D._____ hat zudem auch das Callcenter zu bezahlen."

2.2.2.

Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) führt im Rekurs aus, dass die B._____ GmbH im Jahr 2018 nicht mehr in der Versicherungsbranche tätig gewesen sei, sondern internationale Unternehmungen, mithin auch in S._____ beraten habe. Die Organe würden Einsitz nehmen im Board und so mit den [...] Aktionären zusammen versuchen, das Unternehmen mit potentiellen Investoren zusammenzubringen und Investitionen zu vermitteln, aus der Position heraus als Mitaktionär, Board Member und Berater.

2.3.

2.3.1.

Mit Verfügung vom 8. Oktober 2021 wurde die B._____ GmbH vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die Steuerperiode 2018 zu einer Gewinn- und Kapitalsteuer von CHF 13'426.55 veranlagt. Das Kantonale Steueramt ging dabei von einem steuerbaren Reingewinn von CHF 144'449.00 aus, indem es zum Verlust von CHF 7'639.00 gemäss Erfolgsrechnung 2018 folgende Aufwände als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen aufrechnete:

- D._____, C._____ (Konto 4400 [Aufwand für bezogene Dienstleistungen]): CHF 99'950.00;
- E._____, T._____ (Konto 4400): CHF 40'246.00;
- G._____ AG, Belegdatum 12.12.2018 (Konto 6200 [Reparaturen, Service, Reinigung Fahrzeuge]): CHF 2'472.00;
- H._____, Belegdatum 20.11.2018 (Konto 6640 [Reisespesen]): CHF 4'430.00;
- I._____, Belegdatum 25.10.2018 (Konto 6640, recte: 6641 [Kundenbetreuung]): CHF 4'990.00.

-

2.3.2.

Diese Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2021 ist rechtskräftig.

2.4.

Am 3. Februar 2022 meldete das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, der Q._____, dass der Rekurrent von der B._____ GmbH im Jahr 2018 geldwerte Leistungen von CHF 20'123.00 (50 % der nicht geschäftsmässig begründeten Zahlungen an E._____; E. 2.3.1.) und CHF 5'946.00 (50 % der Aufrechnungen von CHF 11'892.00 betreffend

Aufwandbuchungen G._____ AG / H._____ / I._____; E. 2.3.1.) erhalten habe.

2.5.

Die Vorinstanz hat beim steuerbaren Einkommen des Rekurrenten in der Steuerperiode 2018 geldwerte Leistungen von CHF 26'069.00 (E. 2.3.1. und E. 2.4.) aufgerechnet und als qualifizierten Beteiligungsertrag besteuert. Der Rekurrent beantragt, dass auf diese Aufrechnung zu verzichten sei. Im Weiteren ist der Rekurrent nicht damit einverstanden, dass die Vorinstanz seine Beteiligung an der B._____ GmbH bei der Vermögenssteuer mit einem Steuerwert von CHF 463'000.00 berücksichtigt. Er beantragt, dass das steuerbare Vermögen mit CHF 0.00 zu veranlagern sei.

3.

3.1.

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 196 Abs. 2 Satz 1 StG). Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten (§ 196 Abs. 3 Satz 1 StG).

3.2.

Der Steuerwert des Stammanteils des Rekurrenten an der B._____ GmbH ist nachfolgend unter E. 5. zu prüfen. Da selbst unter Ausklammerung eines diesbezüglichen Steuerwerts von CHF 463'000.00 ein Reinvermögen von CHF 158'928.00 bzw. nach Abzug des steuerfreien Betrags von CHF 100'000.00 (§ 54 Abs. 1 lit. b StG) ein steuerbares Vermögen von CHF 58'928.00 resultiert (vgl. Veranlagungsdetails), macht der Rekurrent implizit geltend, dass auch weitere Vermögenswerte von mindestens CHF 58'928.00 nicht vorhanden seien bzw. nicht der Vermögenssteuer unterliegen würden (E. 2.5.). Diesbezüglich enthält der Rekurs keine Ausführungen. Insofern fehlt eine Begründung gänzlich, weshalb auf den genannten sinngemässen Antrag nicht einzutreten ist.

4.

4.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Aufrechnung von CHF 26'069.00 infolge geldwerter Leistungen zu Recht erfolgte.

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar.

4.2.2.

Zu den geldwerten Vorteilen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese bilden das Pendant zu den geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen. Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Der Begriff der geldwerten Vorteile (oder geldwerten Leistungen) aus Beteiligungen wird dagegen aus der Sicht der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers verwendet (Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2021 [2C_1071/2020, 2C_1072/2020] E. 3.2. zu den gleichlautenden Art. 20 Abs. 1 lit. c [§ 29 Abs. 1 lit. c StG] und Art. 58 Abs. 1 lit. b [§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG] des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

4.2.3.

Der Tatbestand der geldwerten Leistungen bzw. der verdeckten Gewinnausschüttungen besteht darin, dass: (1) die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält; (2) die Anteilsinhaberin oder der Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (zum Beispiel über eine nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt; (3) die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs bzw. des "dealing at arm's length"); und (4) der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (Bundesgerichtsurteil vom 15. März 2023 [9C_624/2022] E. 5.3.2. m.w.H.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 29 StG N 50).

4.2.4.

Befindet sich die Beteiligung an einer Gesellschaft im Privatvermögen einer natürlichen Person und nimmt die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine der Beteiligungsinhaberin oder dem Beteiligungsinhaber nahestehende Drittperson vor, greift die reine Dreieckstheorie. Ihr zufolge fliesst die verdeckte Gewinnausschüttung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft zunächst an die Beteiligungsinhaberin oder den Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen erfasst wird. Die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber leitet die zugeflossene geldwerte Leistung sodann an die ihr oder ihm nahestehende Drittperson weiter (Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2021 [2C_1071/2020, 2C_1072/2020] E. 3.2.1.; BGE 138 II 57 E. 4.2; VGE vom 17. November 2015 [WBE.2015.72]).

4.2.5.

Haben die Steuerbehörden im Rahmen der (gewinnsteuerlichen) Veranlagung der Gesellschaft festgestellt, dass die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine Beteiligungsinhaberin oder einen Beteili-

gungsinhaber vorgenommen hat, dürfen sie nach der Rechtsprechung im Rahmen der (einkommenssteuerlichen) Veranlagung der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers zwar vermuten, dass diese geldwerte Leistung der Beteiligungsinhaberin, dem Beteiligungsinhaber oder einer diesen nahestehenden Drittperson zugeflossen ist und deshalb der Einkommenssteuer untersteht. Jedoch besteht kein Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Beurteilung der geldwerten Leistung im Rahmen der Veranlagung der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Ein Automatismus scheitert aber daran, dass zwar das Dispositiv einer Veranlagung (Steuerfaktoren) von der Rechtskraft, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage erfasst werden. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers ist daher unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2021 [2C_1071/2020, 2C_1072/2020] E. 3.2.2.; VGE vom 12. Juli 2021 [WBE.2020.419]). Da es sich beim Zufluss einer geldwerten Leistung um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt die Steuerbehörde die Beweislast für deren Vorliegen (VGE vom 12. Juli 2021 [WBE.2020.419]).

4.2.6.

In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (Bundesgerichtsurteil vom 15. März 2023 [9C_624/2022] E. 5.2.5.; Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2021 [2C_1071/2020, 2C_1072/2020] E. 3.2.3.; VGE vom 12. Juli 2021 [WBE.2020.419]).

4.3.

Der Rekurrent war im Jahr 2018 und ist auch nach wie vor Geschäftsführer und damit Organ der B._____ GmbH. Zudem ist er auch deren Gesellschafter mit einem Stammanteil von CHF 10'000.00. Gemäss Rechtsprechung hat der Rekurrent daher Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde auf der einkommenssteuerlichen Ebene aufgerechneten geldwerten Leistungen detailliert zu bestreiten (E. 4.2.6.).

4.4.

4.4.1.

Der Vertreter führt im Rekurs aus, dass die Zahlungen der B._____ GmbH von CHF 40'246.00 an E._____ keine verdeckten Gewinnausschüttungen seien. E._____ habe für die B._____ GmbH gearbeitet und Dienstleistungshonorar für die Tätigkeit in S._____ und Provisionen aus Aktienverkäufen zugute gehabt.

4.4.2.

Dabei handelt es sich lediglich um unbelegte Behauptungen. Weder wird näher ausgeführt, welche Dienstleistungen E._____ erbrachte, noch wie sich dessen Honorar oder Provisionen zusammensetzen. Ebenso wenig wurden diesbezüglich Belege eingereicht. Ausserdem stehen die Angaben im Rekurs auch teilweise im Widerspruch zu jenen im Einspracheverfahren. In Letzterem führte der Vertreter in einer E-Mail vom 19. Juli 2022 aus, dass die Zahlungen an E._____ Erfolgsprovisionen und Spesenzahlungen gewesen seien. Der Vertreter begnügt sich mit pauschalen Ausführungen, weshalb grundsätzlich angenommen werden darf, dass die Aufrechnung der an E._____ erfolgten Zahlungen beim Rekurrenten berechtigt ist. Zu keinem anderen Ergebnis führt die Würdigung der Beweismittel aus dem Veranlagungsverfahren der B._____ GmbH. Einer dort eingereichten Honorar-Rechnung von E._____ (Adresse: U-Strasse, T._____) an die B._____ GmbH über EUR 7'000.00 lässt sich weder entnehmen, wie sich dieses Honorar berechnet noch welche Leistungen dafür erbracht wurden. Als das Kantonale Steueramt daraufhin einen detaillierten Arbeitsrapport sowie eine Kopie des Arbeitsvertrags mit E._____ verlangte, führte die Vertreterin der B._____ GmbH in einer E-Mail vom 4. Juli 2021 aus, dass kein Arbeitsrapport existiere. E._____ habe der B._____ GmbH als Freelancer Kunden zugeführt. E._____ sei nicht von der B._____ GmbH angestellt gewesen, sondern habe als Selbständigerwerbender Rechnung gestellt.

4.4.3.

Entgegen der Ansicht des Vertreters greift vorliegend auch die Dreiecks-theorie. Ihr zufolge floss die Gewinnausschüttung für eine logische Se-kunde von der B._____ GmbH zunächst an den Rekurrenten als Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen erfasst wird. Der Rekurrent leitete die zugeflossene geldwerte Leistung sodann an seinen Sohn als ihm nahestehende Drittperson weiter (vgl. E. 4.2.4.).

4.4.4.

Aufgrund der gemachten Ausführungen ist davon auszugehen, dass die betreffend Zahlung an E._____ auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte (gewinnsteuerrechtliche) Aufrechnung dem Rekurrenten gegen-über ebenso berechtigt ist.

4.5.

Der Vertreter äussert sich weder im Rekurs noch in der Replik zu den Aufrechnungen betreffend G._____ AG, I._____ und H._____. Insofern fehlt es an einer detaillierten Bestreitung, weshalb bereits aus diesem Grund eine Aufrechnung als geldwerte Leistungen grundsätzlich berechtigt ist. Hinzu kommt, dass im Veranlagungsverfahren der B._____ GmbH im Zusammenhang mit den verbuchten Aufwänden bezüglich I._____ und H._____ trotz Aufforderung keine Belege eingereicht wurden. Angesichts dessen ist davon auszugehen, dass diese Leistungen, wenn nicht dem Rekurrenten selbst, zumindest ihm nahestehenden Personen zukamen. Bezüglich der G._____ AG liegt zwar eine Rechnung über CHF 2'471.55 vor. Diese bezieht sich auf die Reparatur eines Fahrzeugs (Opel Vectra Caravan mit dem Kontrollschild AG _____) der B._____ GmbH, welches hauptsächlich vom Sohn des Rekurrenten, E._____, benutzt wurde (vgl. Police Nr. aaa mit der J._____ AG). E._____ war im Jahr 2018 weder Gesellschafter der B._____ GmbH noch stand er in einem Arbeitsverhältnis zu dieser. Dienstleistungen oder vermittelte Aktienverkäufe von E._____ zugunsten der B._____ GmbH sind ebenfalls keine nachgewiesen (E. 4.4.2.). Im Sinne der Dreieckstheorie ist daher auch diesbezüglich die Aufrechnung beim Rekurrenten als geldwerte Leistung nicht zu beanstanden.

4.6.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5.

5.1.

Umstritten ist ferner der Verkehrswert des Stammanteils des Rekurrenten an der B._____ GmbH. Gemäss Vorinstanz weist diese Beteiligung des Rekurrenten einen Steuerwert von CHF 463'000.00 auf.

5.2.

5.2.1.

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Das Vermögen wird gemäss § 47 StG zum Verkehrswert bewertet, soweit die nachfolgenden Bestimmungen (§§ 48 ff. StG) nichts anderes vorsehen. Wertpapiere sind nach dem Verkehrswert zu bewerten. Dieser entspricht dem Kurswert oder, wenn kein solcher besteht, in der Regel dem inneren Wert (§ 50 Abs. 1 StG).

5.2.2.

Das Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer; nachfolgend: KS Nr. 28) wird durch die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), welche die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung vereint, herausgegeben. Der zum KS Nr. 28 verfasste Kom-

mentar (nachfolgend: Kommentar), wird jeweils jährlich aktualisiert, um die Praxis und die Rechtsprechung abzubilden. Das KS Nr. 28 inkl. Kommentar bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Vermögenssteuerbewertung nicht börsenkotierter Wertpapiere. Als Wegleitung stellt das KS Nr. 28 kein Bundes- oder interkantonaies Recht dar, begründet keine Rechte und Pflichten und ist daher für den Richter nicht verbindlich. Das KS Nr. 28 wird jedoch nach ständiger Rechtsprechung als angemessene und zuverlässige Bewertungsmethode zur Schätzung des Verkehrswerts von nicht börsenkotierten Wertpapieren anerkannt (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2022 [2C_59/2022] E. 2.4. m.w.H.; VGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.328]).

5.2.3.

Im Kanton Aargau ist die Anwendung des KS Nr. 28 darüber hinaus rechtsatzmässig vorgesehen. § 33 Abs. 1 StGV bestimmt, dass für Wertpapiere ohne regelmässige Kotierung oder Nachweis regelmässiger Verkäufe in der Regel auf die Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer abgestellt wird.

5.2.4.

Der Unternehmenswert ergibt sich nach dem KS Nr. 28 aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten, was als Standardmethode oder auch als "Praktikermethode" bezeichnet wird (KS Nr. 28 Randziffer [RZ] 34). Gemäss dem vom Kanton Aargau gewählten Modell 1 ist als Ertragswert der kapitalisierte ausgewiesene Reingewinn der zwei letzten vor dem massgebenden Bewertungsstichtag abgeschlossenen Jahresrechnungen heranzuziehen, wobei der Reingewinn des letzten Geschäftsjahrs doppelt gewichtet wird (KS Nr. 28 RZ 7, 8, 34 und 35; Kommentar 2023 RZ 7). Beim Reingewinn aufzurechnen sind die der Erfolgsrechnung belasteten, steuerlich nicht anerkannten Aufwendungen (z.B. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen; KS Nr. 28 RZ 9). Mit der "Praktikermethode" lässt sich der Unternehmenswert objektiv ermitteln, sofern keine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2022 [2C_59/2022] E. 2.5.1.).

5.3.

Das Kantonale Steueramt hat den Unternehmenswert der B._____ GmbH bzw. den Steuerwert pro Titel per 31. Dezember 2018 wie folgt berechnet:

[...]

[...]

5.4.

5.4.1.

Der Vertreter beantragt, dass die Beteiligung des Rekurrenten an der B._____ GmbH nach dem Substanzwert zu bewerten sei. Die B._____ GmbH habe per August 2018 eine neue Tätigkeit aufgenommen, nämlich die Unterstützung und Beratung der K._____, einerseits in der Suche nach Investoren, andererseits in Coaching und Beratung des Boards dieser Gesellschaft, inkl. Einsitznahme im Board dieser Gesellschaft. Sämtliche Erträge der B._____ GmbH ab August 2018 stammten aus dieser neuen Tätigkeit, weshalb von einer Start-up-Gesellschaft zu sprechen sei. Aus diesem Grund könne nicht die normale Formel mit Ertragsrechnung der letzten beiden Jahre angewendet werden. Vielmehr sei der Substanzwert, das heisst das Stammkapital von CHF 20'000.00 erhöht um allfällige stille Reserven für den Vermögenssteuerwert beizuziehen (vgl. Rekurs und Replik).

5.4.2.

Dienstleistungsgesellschaften (auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sind in der Regel für das Gründungsjahr und die Zeit der Aufbauphase nach dem Substanzwert zu bewerten. Sobald repräsentative Geschäftsergebnisse vorliegen, sind die Bewertungsregeln gemäss RZ 34 ff. anzuwenden (KS Nr. 28 RZ 32 und 49).

Bis zum Vorliegen von repräsentativen Geschäftsergebnissen entspricht der Vermögenssteuerwert von Anteilen an Start-up-Gesellschaften, das heisst an Kapitalgesellschaften mit einem innovativen (üblicherweise technologiegetriebenen) und skalierbaren Geschäftsmodell, dem Substanzwert. Es kann aufgrund der – im Vergleich zu anderen Unternehmen – sehr hohen Bewertungsunsicherheiten nicht auf die von Investoren bei Finanzierungsrunden bezahlten Preise abgestellt werden. Investorenpreise sind nur massgeblich, wenn sie nach Abschluss der Aufbauphase bezahlt werden. Vorbehalten bleiben Fälle, in welchen das Abstellen auf den Substanzwert aufgrund besonderer Umstände zu einem widersprüchlichen Ergebnis führen würde (Kommentar 2023 RZ 2 und 32; KS Nr. 28 RZ 2 Abs. 5).

5.4.3.

Zunächst ist festzuhalten, dass das KS Nr. 28 RZ 32 eine Anleitung für die Bewertung von (u.a.) Dienstleistungsgesellschaften im Regelfall ("in der Regel") formuliert. Die Möglichkeit einer abweichenden Beurteilung ist mithin bereits in diesem Grundsatz angelegt und nicht nur für den Fall, dass aufgrund besserer Erkenntnisse oder mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalls vom Kreisschreiben überhaupt Abstand zu nehmen und eine andere Bewertungsmethode heranzuziehen ist (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 17. Dezember 2019 [VGE II 2019 41], Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] 2020, S. 61 ff.).

5.4.4.

Die B._____ GmbH wurde bereits im Jahr 2004 gegründet (vgl. Handelsregisterauszug). Im Weiteren vermag auch deren Zweckänderung im Jahr 2018 (E. 2.1.2.) keine Aufbauphase zu begründen. Ein gewichtiges Indiz für das Fehlen einer Aufbauphase ist im ab August / September 2018 gewählten Geschäftsmodell zu sehen. Bei Dienstleistungen in diversen Bereichen der Unternehmensberatung und Coaching sowie hinsichtlich Investorensuche (E. 5.4.1.) handelt es sich um ein projektabhängiges Geschäft mit starken Schwankungen. Schwankungen beim Umsatz wie beim Erfolg gehören mithin implizit zum erklärten Geschäftskonzept. Das diesem Konzept inhärente Geschäftsrisiko wird in Kauf genommen. Angesichts dieser Schwankungen kann grundsätzlich keinem Geschäftsergebnis Repräsentativität zugesprochen werden. Eine dauerhafte Bewertung gestützt auf das KS Nr. 28 RZ 32 würde indes offensichtlich dem Sinn und Geist dieser Bestimmung widersprechen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 17. Dezember 2019 [VGE II 2019 41], Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] 2020, S. 61 ff.). Hinzu kommt, dass sowohl die verdeckten Gewinnausschüttungen von über CHF 150'000.00 als auch das Fehlen eines erhöhten Kapitalbedarfs – die B._____ GmbH nahm im Jahr 2018 keine Kapitalerhöhung vor – gegen eine Aufbauphase sprechen.

5.4.5.

Entgegen der Ansicht des Vertreters handelt es sich bei der B._____ GmbH ab August 2018 nicht um eine Start-up-Gesellschaft, da auch deren geänderter und weit gefasster Zweck (E. 2.1.2.) sowie deren Dienstleistungen im Bereich Investorensuche, Unternehmensberatung und Coaching (E. 5.4.1.) nicht auf ein innovatives und skalierbares Geschäftsmodell schliessen lassen. Nichts anderes ergibt sich aus der zwischen der B._____ GmbH und der K._____ am tt.mm.2018 abgeschlossenen Vereinbarung. Diese sieht vor, dass Erstere, welche in der Vermarktung und dem Vertrieb von Anlageprodukten tätig ist, Letztere bei der Vermarktung der Vorverkaufsphase ihres Security Token Offering unterstützen wird, um bis zu GBP 6'000'000.00 zu beschaffen. Im Weiteren können weniger als 1 % der jährlich in der Schweiz gegründeten Unternehmen überhaupt als Start-ups bezeichnet werden (vgl. <https://www.economiesuisse.ch/de/dossier-politik/1-start-ups-jungunter-nehmen-mit-grossem-innovationspotenzial>). Sodann kann bei Start-ups nicht auf den von Investoren bei Finanzierungsrunden bezahlten Preis abgestellt werden (E. 5.4.2.). Vorliegend ist dies kein Thema, da eine solche Finanzierungsrunde im Zusammenhang mit der Zweckänderung der B._____ GmbH ausblieb.

5.4.6.

Eine Aufbauphase der B._____ GmbH, welche eine Bewertung zum Substanzwert zulässt, ist somit zu verneinen.

5.5.

5.5.1.

Der Vertreter beantragt im Weiteren, dass beim Ertragswert von einem Kapitalisierungszinssatz von 9.5 % (Rekurs) bzw. 9 % (Replik) und nicht von 7 % auszugehen sei. Ein Kapitalisierungszinssatz von 7 % sei nicht gerechtfertigt, da es sich bei der B._____ GmbH um ein Start-up handle. Ein Kapitalisierungszinssatz von 7 % führe zu einer viel zu hohen Bewertung der Gesellschaft, zumal nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der K._____ kein neues Unternehmen habe gefunden werden können, was die Einmaligkeit dieser Beratungstätigkeit zeige.

5.5.2.

Das KS Nr. 28 schreibt in RZ 10 Abs. 1 bis 4 vor, dass sich der Kapitalisierungszinssatz aus dem Zinssatz für risikolose Anlagen und einer festen Risikoprämie zusammensetzt. Der massgebende Kapitalisierungszinssatz wird jährlich in einer Kursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) publiziert. Indem das KS Nr. 28 auf einen allgemeinen Mechanismus zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes abstellt, wird gewährleistet, dass für eine überwiegende Mehrzahl von Fällen ein sachgerechtes Ergebnis erzielt werden kann. Zwecks Vereinheitlichung wird bewusst in Kauf genommen, dass der Risikozuschlag abhängig von Grösse, Branche und individuelle Umstände des Unternehmens (wie z.B. Illiquidität) variieren kann. Die im KS Nr. 28 vorgesehene Ermittlung der Höhe des Kapitalisierungszinssatzes ist damit nicht beliebig resp. willkürlich. Sie ist vertretbar (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2022 [2C_59/2022] E. 4.4.). Der Kapitalisierungszinssatz für das vorliegend relevante Jahr 2018 beträgt 7 % (<https://www.ictax.admin.ch/extern/de.html#/ratelist/> 2018).

5.5.3.

Das KS Nr. 28 sieht in RZ 10 keine Ausnahmen vom Kapitalisierungszinssatz gemäss Kursliste der ESTV vor. Auch aus der Rechtsprechung sind keine solchen Ausnahmen bekannt (vgl. Kommentar 2023 RZ 10). Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei der B._____ GmbH zudem nicht um eine Start-up-Gesellschaft und Schwankungen beim Umsatz wie beim Erfolg werden aufgrund des gewählten Geschäftsmodells in Kauf genommen (E. 5.4.4. und 5.4.5.). Entgegen der Ansicht des Vertreters ist daher vorliegend ein Kapitalisierungszinssatz von 7 % anwendbar.

5.6.

5.6.1.

Der Vertreter bringt sodann vor, dass die B._____ GmbH eine Familien-GmbH sei, wo Handänderungen an Dritte weder erwünscht noch ohne Zustimmung aller Familienmitglieder möglich seien, was ebenfalls zu einem Minus im Verkehrswert der Stammanteile führe.

5.6.2.

Im Jahr 2018 waren lediglich der Rekurrent und D._____ an der B._____ GmbH beteiligt (E. 2.1.1.). Dass zwischen diesen beiden eine familiäre Bande besteht, ist weder ersichtlich noch wird dies vom Rekurrenten belegt. Der vom Rekurrenten angeführte Grund ist nicht gegeben und kann daher auch nicht zu einem verminderten Verkehrswert der Stammanteile führen.

5.7.

Der vom Kantonalen Steueramt berechnete Unternehmenswert der B._____ GmbH von CHF 925'641.00 bzw. der Steuerwert von CHF 4'630.00 pro Titel ist somit nicht zu beanstanden.

5.8.

5.8.1.

Gemäss § 54 Abs. 3 StG wird zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Steuerwert von Aktien und Anteilscheinen inländischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert sind noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, um 50 % herabgesetzt. Diese Regelung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verfassungswidrig (BGE 136 I 49; dieses Urteil bezieht sich auf eine nahezu identische Regelung des Berner Steuergesetzes). Trotz bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird § 54 Abs. 3 StG von den Aargauer Steuerbehörden und Steuergerichten weiterhin angewendet. Es erfolgt eine Gleichbehandlung im Unrecht (AGVE 2011 S. 292 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 54 StG N 13).

5.8.2.

Die Vorinstanz bzw. das Kantonale Steueramt (vgl. Wertschriftenverzeichnis / Veranlagung 2018 des Kantonalen Steueramts vom 14. Januar 2022 sowie Veranlagungsdetails und Abweichungsbegründung vom 22. März 2022) haben die Regelung von § 54 Abs. 3 StG vorliegend denn auch angewendet. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz und den Ausführungen im genannten Wertschriftenverzeichnis gehörten dem Rekurrenten am 31. Dezember 2018 allerdings lediglich die Hälfte der Anteilscheine der B._____ GmbH bzw. nur einer der beiden zum Nennwert von je CHF 10'000.00 ausgegebenen Stammanteile (E. 2.1.1.). Der Steuerwert des Anteilscheins des Rekurrenten an der B._____ GmbH per 31. Dezember 2018 beträgt demnach nicht CHF 463'000.00, sondern lediglich CHF 231'500.00 (50 % von CHF 463'000.00).

5.9.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Vermögen gemäss Verfügung vom 22. März 2022 von CHF 521'928.00 um CHF 231'500.00 auf CHF 290'428.00 herabzusetzen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu rund 20 %. Er hat daher 80 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

6.2.

Ausserdem hat der Rekurrent Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Diese ist regelmässig nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 1'280.75 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie basiert auf einem Stundenansatz von CHF 350.00.

6.3.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 813.70 (inkl. 7.7 % MWSt). Davon sind dem Rekurrenten 20 %, d.h. CHF 162.75 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Vermögen auf CHF 290'000.00 festgesetzt.

2.

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 740.00, zu 80 % mit CHF 592.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 162.75 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
die Abteilung Steuern der 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, Obere Vorstadt 37, 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs