



100 22 263

200 22 206

Gemeinde: D. \_\_\_\_\_

ZPV-Nr.: \_\_\_\_\_

Eröffnung: 25.4.2024 RNA/JRO/aae

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 23. April 2024**

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Maleta und Fankhauser sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

**A.** \_\_\_\_\_

vertreten durch

**C.** \_\_\_\_\_

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und direkte Bundessteuer 2018

**hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** A.\_\_\_\_\_ (Rekurrent) war im Steuerjahr 2018 Aktionär sowie Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift der (inzwischen [2023] gelöschten) B.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in E.\_\_\_\_\_. Die B.\_\_\_\_\_ AG bezweckte gemäss Handelsregistereintrag in erster Linie die Fabrikation von und den Handel mit Mess- und Regelgeräten sowie Armaturen und zugehörigen Komponenten für Industrieanlagen. Vor der Kapitalherabsetzung im Jahr 2018 verfügte sie über ein Aktienkapital von CHF 250'000.--, gesplittet in 150 Namenaktien und 100 Inhaberaktien zu je CHF 1'000.--. Der Rekurrent und sein Mitaktionär F.\_\_\_\_\_ (amerikanischer Staatsbürger sowie Gründer und Präsident der G.\_\_\_\_\_, Inc., USA [fortan G.\_\_\_\_\_, Inc.]) hielten je 75 Namenaktien, die bei der Kapitalherabsetzung vom 26. November 2018 vernichtet und deren Nennwert beiden Aktionären zurückbezahlt wurde (vgl. Akten der Steuerverwaltung, pag. 16-14). Nach der Kapitalherabsetzung bestand das Aktienkapital der B.\_\_\_\_\_ AG aus 100 Inhaberaktien zu CHF 1'000.--. Letztere gehörten bis am 8. Oktober 2004 der G.\_\_\_\_\_, Inc. (pag. 22 und 19). Mit Aktienkaufvertrag vom 7. Februar 2019 (pag. 50-40) veräusserte der Rekurrent die 100 Inhaberaktien für insgesamt CHF 227'500.-- an die H.\_\_\_\_\_ Holding AG in I.\_\_\_\_\_. Der Rekurrent war zum Verkaufszeitpunkt Eigentümer sämtlicher Inhaberaktien (pag. 49 und 32). Er deklarierte die 100 Inhaberaktien erstmals in seiner Steuererklärung des Jahres 2018 mit einem Wert von CHF 147'000.-- (CHF 1'470.-- pro Stück; pag. 67 und 5).

**B.** In den Veranlagungsverfügungen betreffend dem Steuerjahr 2018 vom 10. Februar 2020 (pag. 71-68) rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, \_\_\_\_\_ (Steuerverwaltung), dem Rekurrenten geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 227'499.-- auf. Dies begründete sie damit, dass die 100 Inhaberaktien am 8. Oktober 2004 von der G.\_\_\_\_\_, Inc., für USD 1.-- an die B.\_\_\_\_\_ AG verkauft worden seien. Die zurückgekauften Inhaberaktien seien aber weder in der Bilanz noch in der Steuererklärung der B.\_\_\_\_\_ AG als eigene Aktien ausgewiesen worden. Auch seien die 100 Inhaberaktien gemäss Schreiben des Rekurrenten vom 10. Juli 2020 (pag. 22) erst per 26. November 2018 seinem Namen zugeordnet worden. Die Differenz zwischen dem Rückkaufspreis der 100 Inhaberaktien (USD 1.-- im Jahr 2004) und dem Verkaufspreis im Jahr 2019 (CHF 227'500.--) an die H.\_\_\_\_\_ Holding AG sei daher als geldwerte Leistung besteuert worden. Gemäss Schreiben des Rekurrenten vom 15. Oktober 2021 (pag. 52) sei der Verkaufspreis der Inhaberaktien mit F.\_\_\_\_\_ nachträglich angepasst worden und der Rekurrent habe F.\_\_\_\_\_ im Jahr 2019 CHF 115'750.-- bezahlt. Dieser Vorgang hält gemäss Steuerverwaltung dem Drittvergleich nicht stand. Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 10. Februar 2020 erhob der Rekurrent, vertreten durch C.\_\_\_\_\_ (Vertreter), mit Eingabe vom 2. März 2022 (pag. 75-73) Einsprache. Der Vertreter führte u.a. aus, der Rekurrent habe die Inhaberaktien treuhänderisch (für F.\_\_\_\_\_) verwaltet. F.\_\_\_\_\_ sei damals in eine Gerichtsstreitigkeit verwickelt gewesen. Deshalb habe

F.\_\_\_\_\_ zum Schutz der B.\_\_\_\_\_ AG die (Inhaber-)Aktien nicht mehr bei sich halten wollen und diese seinem Mitaktionär (Rekurrent) für den symbolischen Betrag von USD 1.-- übertragen. Für den Rekurrenten sei immer klar gewesen, dass die Aktien bei ihm nur "parkiert" seien. Man habe die Angelegenheit erst wiederaufgenommen, als die Gesellschafter die B.\_\_\_\_\_ AG altershalber (beide Aktionäre seien damals über 80 Jahre alt gewesen) an einen Dritten verkauft hätten. Hierbei hätten beide Aktionäre am Verkaufserlös ungefähr hälftig beteiligt sein sollen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens forderte die Steuerverwaltung den Vertreter mit Schreiben vom 9. März 2022 auf (pag. 77), den Nachweis zu erbringen, dass die 100 Inhaberaktien an den Rekurrenten privat verkauft worden seien. Ferner wurde mit Verweis auf das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) der Treuhandvertrag zur treuhänderischen Verwaltung der Inhaberaktien eingefordert. Diesen Aufforderungen kam der Vertreter nicht nach. Nachdem die Steuerverwaltung dem Rekurrenten bzw. dessen Vertreter den Vorabdruck der Einspracheentscheide (pag. 82-79) hatte zukommen lassen und der Vertreter auch darauf nicht reagiert hatte, wies sie die Einsprache mangels Erhalt der eingeforderten Belege mit Entscheiden vom 7. Juli 2022 ab (pag. 85-83).

**C.** Gegen die Einspracheentscheide hat der Vertreter mit Eingabe vom 2. August 2022 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Er beantragt darin, dass die Einspracheentscheide aufzuheben und ohne Aufrechnung der (rund) CHF 227'000.-- als geldwerte Leistung neu festzusetzen seien; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass das Schreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 8. Oktober 2004 ("waives to this shares und giving them back [...] to B.\_\_\_\_\_ AG for a lump sum of USD 1.-- [one]"; pag. 19) höchst unpräzis und interpretationsbedürftig sei. Der Verkäufer und Mitaktionär (F.\_\_\_\_\_) habe dieses Schreiben an einen unbestimmten Adressatenkreis ("to whom it may concern") gesandt. Es dokumentiere lediglich die Absicht, die Aktien nicht mehr in seinem Einflussbereich haben bzw. diese weghaben zu wollen. Auch das Schreiben des Rekurrenten vom 10. Juli 2020 ("Die Inhaberaktien Nr. \_\_\_\_\_ für insgesamt CHF 100'000.-- liefen bis dato unter B.\_\_\_\_\_ und wurden am 26.11.2018 meinem Namen zugeordnet"; pag. 22) könne nicht zu Gunsten von Geschäftsvermögen verstanden werden. Die Aktien seien vielmehr seit dem Erwerb im Jahr 2004 im Privatvermögen des Rekurrenten gewesen. Die Steuerverwaltung stelle für die Eigentumszuweisung auf nicht massgebliche Dokumente ab, die so interpretiert würden, dass eine handelsrechtlich unzulässige Rechtslage entstehe (Höchstgrenze für eigene Aktien überschritten). Mit der juristisch ungenauen Aussage des Rekurrenten über die Zuschreibung der Aktien sei die Erfüllung der gesetzlichen Meldepflicht des Inhaberaktionärs an die Gesellschaft gemeint gewesen und nicht eine Aktienabtretung von der Gesellschaft an den Aktionär.

**D.** Am 25. Oktober 2022 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Den Antrag begründet sie im Wesentlichen damit, dass der Rekurrent mit Schreiben vom 10. Juli 2020 (pag. 22) ausgeführt habe, die Inhaberaktien seien bis am 26. November 2018 im Besitz der B.\_\_\_\_\_ AG gewesen und erst dann auf ihn übergegangen. Als Beweis hierfür habe der Rekurrent das Schreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 8. Oktober 2004 (pag. 19) eingereicht. Daraus gehe klar hervor, dass F.\_\_\_\_\_ im Namen der G.\_\_\_\_\_, Inc., die Inhaberaktien an die B.\_\_\_\_\_ AG abgetreten habe. Auch sei aus dem per 26. November 2018 nachgeführten Aktienbuch (pag. 18) ersichtlich, dass der Besitz der Inhaberaktien erst per 26. November 2018 von der B.\_\_\_\_\_ AG auf den Rekurrenten übergegangen sei und nicht schon im Jahr 2004. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2021 (pag. 52) habe der Rekurrent dann ausgesagt, er sei am 8. Oktober 2004 in den USA gewesen und habe die Inhaberaktien für USD 1.-- von F.\_\_\_\_\_ übernommen und (vor dem B.\_\_\_\_\_ Verkauf) eigenständig – als CEO – auf seinen Namen überschreiben lassen. Diese Ausführungen würden jedoch nicht nachvollziehbar erscheinen. Dies, weil der Name des Eigentümers grundsätzlich nur bei Namenaktien auf den Wertpapieren enthalten sei. Bei Inhaberaktien legitimiere sich der Aktionär durch blossen Besitz der Aktie/n, weshalb der Aktionär dem Unternehmen nicht zwingend bekannt sei bzw. dieser erst ab einer Quote von 25 % offengelegt werde. Da der Rekurrent gemäss eigenen Aussagen per 8. Oktober 2004 sämtliche Inhaberaktien erworben habe, hätte er im Verzeichnis der wirtschaftlich berechtigten Personen verzeichnet sein müssen. Dieses Verzeichnis habe er jedoch nie vorgelegt. Auch habe er in keiner anderen Weise nachgewiesen, dass er per 8. Oktober 2004 Besitzer der Inhaberaktien geworden sei. Auch gehe aus dem Mailverkehr vom 14./15./16. November 2018 (pag. 63-62) zwischen dem Rekurrenten und F.\_\_\_\_\_ hervor, dass Letzterer die Aktien der B.\_\_\_\_\_ AG und nicht dem Rekurrenten übergeben habe. Mit Einspracheschreiben vom 3. März 2022 (pag. 75-72) habe der Vertreter den Sachverhalt zum Dritten Mal geändert. Neu habe der Rekurrent die Inhaberaktien von F.\_\_\_\_\_ treuhänderisch verwaltet (pag. 74). Da aber kein Treuhandverhältnis nachgewiesen worden sei, habe der Rekurrent die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen bzw. es sei davon auszugehen, dass kein Treuhandverhältnis bestanden habe. Es sei daher erwiesen, dass der Rekurrent die Inhaberaktien am 26. November 2018 kostenlos bzw. für ein symbolisches Entgelt von einem Franken von der B.\_\_\_\_\_ AG übernommen habe und erst zu diesem Zeitpunkt Besitzer geworden sei. Anschliessend habe der Rekurrent die Aktien per 7. Februar 2019 für CHF 227'500.-- an eine Drittperson veräussert. Die Übernahme der 100 Inhaberaktien von der B.\_\_\_\_\_ AG durch den Rekurrenten für einen symbolischen Franken stelle eine unterpreisliche Transaktion (Gewinnvorwegnahme) dar. Die Gewinnvorwegnahme auf Stufe B.\_\_\_\_\_ AG habe auch beim begünstigten Rekurrenten Steuerfolgen. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung als geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 227'499.--, die nach den Regeln über die Teilsatzbesteuerung

(Kanton) bzw. über die Teilbesteuerung (Bund) gemildert worden sei, sei daher zu bestätigen. Aufgrund der Nichtbilanzierung der Inhaberaktien in den Steuerjahren 2012 bis 2019 und der Feststellung, dass die Steuererklärung der Gesellschaft am 20. Juni 2020 ohne Aufrechnung der unterpreislichen Transaktion in Rechtskraft erwachsen sei, behalte sich die Steuerverwaltung zudem ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren auf Stufe der Gesellschaft vor.

**E.** Zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung hat der Vertreter mit Schreiben vom 7. Dezember 2022 Stellung genommen.

**F.** Die ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

### **Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:**

**1.** Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**2.** Streitig und zu prüfen ist die im Steuerjahr 2018 von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von CHF 227'499.-- (geldwerte Leistung).

**3.** Bei den natürlichen Personen gehören zu den steuerbaren Erträgen aus beweglichem Vermögen namentlich Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG). Dazu zählen nach der massgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten und in Geld messbaren Leistungen, die der Beteiligungsinhaber unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Erfasst werden namentlich sog. verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.v. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG (bzw. Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG), d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Beteiligungsinhabers gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGer 2C\_644/2013 vom 21.10.2013, E. 3.1).

**3.1** Als geldwerte Leistungen gelten denn auch sogenannte Gewinnvorwegnahmen. Dazu zählen insbesondere auch Ertragsverzichte zugunsten eines Beteiligungsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns führen. Das Bundesgericht hält hierzu fest, dass diese Form der geldwerten Leistung unzutreffend als Gewinnvorwegnahme bezeichnet werde, denn handelsrechtlich könnten gar keine Gewinne vorweggenommen werden. Es fährt sodann fort, dass solche Ertragsverzichte vorliegen würden, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichte und die entsprechenden Erträge direkt dem Beteiligungsinhaber oder diesem nahestehenden Personen zufließen würden bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen würden, welche die Gesellschaft von einem Unbeteiligten fordern würde (BVGer A-2637/2016 vom 7.4.2017, E. 2.4; vgl. statt vieler BGer 2C\_644/2013 vom 21.10.2013, E. 3.1). Verkauft die Gesellschaft beispielsweise eigene Aktien an einen Aktionär oder an eine ihm nahestehende Person zu einem unteretzten Preis, so gilt die Differenz zwischen dem Transaktionspreis und dem Verkehrswert als verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Aktionär bzw. an die nahestehende Person (Christian Lenz in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl., 2024, N. 23b zu Art. 659 OR). Bei nicht kotierten Wertpapieren von Gesellschaften bestimmt sich der Verkehrswert dabei nach dem von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebenen Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (fortan SSK-KS Nr. 28) sowie dem dazugehörigen Kommentar. Der Verkehrswert entspricht hierbei dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln des SSK-KS Nr. 28 berechnet. Hat aber eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, dann gilt als Verkehrswert grundsätzlich der entsprechende Kaufpreis (vgl. SSK-KS Nr. 28 Rz. 2).

**3.2** Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung werden bei natürlichen Personen die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen nicht vollumfänglich besteuert. Die Reduktion erfolgt bei den kantonalen Steuern (bis zum Steuerjahr 2019) im Teilsatzverfahren, wobei für die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen (Beteiligungsquote mind. 10 %) der für das steuerbare Gesamteinkommen massgebliche Steuersatz um 50 % reduziert wird (aArt. 42 Abs. 3 StG [aufgehoben per 1.1.2020]); anders bei der direkten Bundessteuer, bei welcher das Teilbesteuerungsverfahren Anwendung findet und die Bemessungsgrundlage herabgesetzt wird (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG).

**3.3** Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 174 Abs. 1 StG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG; Art. 167 ff. StG). Im Veranlagungsverfahren obliegt es ihr, alles Erforderliche vorzukehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 167 Abs. 1 StG; BGer 2C\_647/2018 vom 29.11.2018, E. 3.1). Die Veranlagungsbehörde oder kantonale Beschwerdeinstanz hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer freien Beweiswürdigung zu unterziehen. Auch wenn grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C\_647/2018 vom 29.11.2018, E. 3.2 mit Hinweisen). Grundlage der Würdigung ist neben den Beweismitteln und dem eigenen Wissen der Veranlagungsbehörde um Tatsachen und Erfahrungssätze auch das Verhalten der steuerpflichtigen Person im gegenwärtigen, allenfalls auch in früheren Verfahren, so z.B. der Umstand, dass diese im Lauf des Verfahrens widersprüchliche Sachdarstellungen gegeben hat (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 24 zu Art. 130 DBG). Spricht eine natürliche Vermutung für die Verwirklichung einer Tatsache, gilt diese als bewiesen, sofern nicht der Gegenbeweis erbracht wird (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 26 zu Art. 130 DBG).

**3.4** Im Bereich der geldwerten Leistungen und Vorteile gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert (analog Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]). Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder

keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C\_644/2013 vom 21.10.2013, E. 3.2).

4. Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent im hier massgebenden Steuerjahr 2018 (Allein)Aktionär und Verwaltungsratspräsident der B.\_\_\_\_\_ AG gewesen ist. Für Erträge aus dieser Beteiligung ist er demnach steuerpflichtig. Auch ist unbestritten, dass das Aktienkapital der B.\_\_\_\_\_ AG im Rahmen der Kapitalherabsetzung vom 26. November 2018 von CHF 250'000.-- auf CHF 100'000.-- herabgesetzt worden ist und danach aus 100 Inhaberaktien à CHF 1'000.-- Nennwert bestanden hat. Fest steht auch, dass mit dem Aktienkaufvertrag vom 7. Februar 2019 der Rekurrent die 100 Inhaberaktien aus seinem Privatvermögen für insgesamt CHF 227'500.-- an die H.\_\_\_\_\_ Holding AG in I.\_\_\_\_\_ verkauft hat (vgl. Bst. A hiavor). Ferner steht fest, dass die 100 Inhaberaktien bis am 8. Oktober 2004 der G.\_\_\_\_\_, Inc., gehört haben. Weiter gilt als erstellt, dass am 8. Oktober 2004 sämtliche sich im Besitz der G.\_\_\_\_\_, Inc., befindlichen Inhaberakten bzw. die entsprechenden Aktienzertifikate von dieser bzw. deren Inhaber F.\_\_\_\_\_ dem Rekurrenten für USD 1.-- übergeben worden sind (vgl. Bst. B hiavor).

5. Die Steuerverwaltung geht aufgrund der vorliegenden Unterlagen davon aus, dass sämtliche Inhaberaktien im Jahr 2004 von der B.\_\_\_\_\_ AG, handelnd durch den Rekurrenten als ihren CEO, von der G.\_\_\_\_\_, Inc., für USD 1.-- gekauft worden seien. Die Inhaberaktien habe der Rekurrent dann im Jahr 2018 kostenlos bzw. für einen symbolischen Franken von der B.\_\_\_\_\_ AG (privat) übernommen, um diese rund zwei Monate später im Jahr 2019 für CHF 227'500.-- an einen Dritten zu verkaufen und einen steuerfreien Kapitalgewinn zu erzielen. Als gewichtige Indizien für diese rechtserheblichen Sachumstände werden vor allem die Ausführungen des Rekurrenten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren 2018 vorgebracht. Dem hält der Vertreter entgegen, dass sich die Steuerverwaltung auf nicht massgebliche Dokumente abstütze, die so interpretiert würden, dass eine handelsrechtlich unzulässige Rechtslage entstehe (eigene Aktien). Auch seien die Inhaberaktien (bereits) im Jahr 2004 vom Rekurrenten (privat) gekauft worden, weshalb die Inhaberaktien seither in seinem Privatvermögen gestanden hätten. Für den Rekurrenten und F.\_\_\_\_\_ sei stets klar gewesen, dass die erworbenen Aktien wieder für USD 1.-- an F.\_\_\_\_\_ zurückübertragen werden. Letztlich habe der Rekurrent die Hälfte des Aktienerlöses an F.\_\_\_\_\_ ausbezahlt (analog eines Gewinnanteilsrechts), da F.\_\_\_\_\_ an den Aktien wirtschaftlich beteiligt gewesen sei bzw. es sei ihm aufgrund interner Rechnungen die Hälfte des Kaufpreises weitergeleitet worden.

6. Bei Inhaberaktien gilt der jeweilige Inhaber des Wertpapiers als berechtigt (Art. 683 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Daraus folgt, dass die blosser Übergabe des Wertpapiers den neuen Inhaber automatisch zum Eigentümer der Aktie macht (Art. 967 Abs. 1 OR; Art. 919 Abs. 1 ZBG i.V.m. Art. 930 Abs. 1 ZGB). Vorliegend sind sämtliche Inhaberaktien der B.\_\_\_\_\_ AG bzw. die entsprechenden Aktienzertifikate im Jahr 2004 unstreitig dem Rekurrenten für USD 1.-- übergeben worden. Unklar ist jedoch für wen er die Inhaberaktien im Jahr 2004 tatsächlich gekauft hat, ob für sich oder für die B.\_\_\_\_\_ AG. Der Rekurrent hat damals in faktischer Personalunion (als CEO und [Gross]Aktionär) gehandelt. Auch sind die Inhaberaktien in den Jahren 2004 bis 2017 weder bei der B.\_\_\_\_\_ AG in der Bilanz oder der Steuererklärung entsprechend als (Geschäfts-)Vermögen ausgewiesen noch beim Rekurrenten in seiner persönlichen Steuererklärung als Privatvermögen deklariert worden. Erstmals sind die Aktien in der privaten Steuererklärung des Jahres 2018 des Rekurrenten aufgeführt worden (pag. 5). Da die Aktien in den Vorjahren (2017 und früher) nicht deklariert worden sind, hat die Steuerverwaltung dies zum Anlass genommen, im Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren 2018 den Rekurrenten betreffend diverse Abklärungen vorzunehmen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.10.2022, S. 3). Dies vor allem auch, da aufgrund der Berechnung der Vermögensentwicklung im Steuerjahr 2018 (pag. 11) ein Einkommensfehlbetrag in der Höhe von CHF 36'193.-- vorgelegen hat, der näher geprüft werden müssen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.10.2022, S. 2). Der Fehlbetrag hat sich im Lauf des Verfahrens vor der Steuerverwaltung geklärt (pag. 24).

7. Im Folgenden ist aufgrund der aktenkundigen Beweismittel der streitige Sachverhalt festzustellen.

7.1 Ursprünglich sind die 100 (Inhaber)Aktien der B.\_\_\_\_\_ AG aus umgewandelten Verbindlichkeiten von CHF 100'000.-- gegenüber der G.\_\_\_\_\_, Inc., entstanden. Dies geht aus dem Fax-Schreiben vom 2. April 1997 von F.\_\_\_\_\_ an den Rekurrenten (pag. 39) hervor. Weiter geht daraus hervor, dass diese Massnahme mit dem Ziel, die finanzielle Situation der B.\_\_\_\_\_ AG zu verbessern, aufgrund einer mündlichen Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und F.\_\_\_\_\_ getroffen worden ist. Im Fax-Schreiben vom 2. April 1997 hat F.\_\_\_\_\_ zudem vorgeschlagen, die zusätzlichen (Inhaber)Aktien als nicht stimmberechtigte Aktien auszugeben. Dies, um zu verhindern, dass die G.\_\_\_\_\_, Inc., eine Mehrheitsbeteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG erlangt. Zusätzlich hat die B.\_\_\_\_\_ AG das Recht erhalten, die Aktien (zukünftig) für CHF 100'000.-- oder für den Gegenwert in USD zurückzukaufen, um sie als eigene Aktien zu halten. Aufgrund dieser (umgesetzten) Vereinbarung hat die G.\_\_\_\_\_, Inc., ursprünglich sämtliche Inhaberaktien (bis 2004) an der B.\_\_\_\_\_ AG besessen. Das im Fax-Schreiben vom 2. April 1997 angedachte Rückkaufsrecht der B.\_\_\_\_\_ AG ist ein erstes

Indiz dafür, dass die Inhaberaktien im Jahr 2004 (als eigene Aktien) an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückgegeben worden sind.

**7.2** Der Rekurrent hat sodann im Zusammenhang mit seiner persönlichen Steuererklärung 2018 bzw. seiner Vermögensentwicklung im Schreiben vom 10. Juli 2020 (pag. 22) ausgeführt, die Inhaberaktien Nrn. \_\_\_\_\_ von insgesamt CHF 100'000.-- seien bis dato unter "B.\_\_\_\_\_" gelaufen und am 26. November 2018 seinem Namen zugeordnet worden. Im Jahr 2004 habe nämlich die Gefahr bestanden, dass F.\_\_\_\_\_ die G.\_\_\_\_\_, Inc., verkaufen müsse. Deshalb habe F.\_\_\_\_\_ die 100 Inhaberaktien ohne weitere Verpflichtungen für einen US Dollar an die "B.\_\_\_\_\_" zurückgegeben (vgl. Schreiben F.\_\_\_\_\_ vom 8.10.2002; pag. 19). Der Rekurrent hat den vereinbarten Kaufpreis von USD 1.-- auch persönlich vor Ort an F.\_\_\_\_\_ bezahlt. Die Inhaberaktien der B.\_\_\_\_\_ AG sind sodann bis am 26. November 2018 im Besitz der B.\_\_\_\_\_ AG (i.S. eigener Aktien) verblieben und erst dann auf den Rekurrenten übertragen worden.

**7.3** F.\_\_\_\_\_ hat im Schreiben vom 8. Oktober 2004 (pag. 19) denn auch explizit bestätigt, dass er bzw. die G.\_\_\_\_\_, Inc., auf die Inhaberaktien Nrn. \_\_\_\_\_ bzw. Aktienzertifikate Nrn. \_\_\_\_\_ der B.\_\_\_\_\_ AG verzichte und diese "ohne weitere Verpflichtungen" der B.\_\_\_\_\_ AG für einen Pauschalbetrag von USD 1.-- zurückgebe ("I, F.\_\_\_\_\_ [...] declare herewith, that G.\_\_\_\_\_, Inc., holder of the B.\_\_\_\_\_ shares [...] waives to this shares and giving them back without any further obligation to B.\_\_\_\_\_ [...] AG for a lump sum of USD 1.-- [one]"). Dies kann in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung als (weiteres bzw. ausschlaggebendes) Indiz dafür angesehen werden, dass die Inhaberaktien im Jahr 2004 an die B.\_\_\_\_\_ AG verkauft worden sind. Daran ändert nichts, dass der Vertreter vorbringt (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.8.2022, S. 3 f.), das Schreiben sei an einen unbestimmten Adressatenkreis gerichtet worden ("To whom it may concern"; vgl. E. 7.4 hiernach). Auch ändert daran nichts, dass der obgenannte Satz gemäss Vertreter unpräzis und interpretationsbedürftig sei und lediglich die Absicht dokumentiere, dass F.\_\_\_\_\_ die Aktien nicht mehr in seinem Einflussbereich haben bzw. weghaben wollte. Der Vertreter führt hierzu wohl aus, für F.\_\_\_\_\_ sei die B.\_\_\_\_\_ AG dasselbe wie der Rekurrent (persönlich) gewesen und Letzterer habe die Aktien (im Jahr 2004) aus dem Privatvermögen bezahlt, da er F.\_\_\_\_\_ den Kaufpreis von USD 1.-- persönlich übergeben habe. Allein aus diesem Umstand, kann indes nicht gefolgert werden, ob dieser USD aus dem Privatvermögen des Rekurrenten stammt oder aus dem Vermögen der B.\_\_\_\_\_ AG. Vielmehr weisen die Gesamtumstände darauf hin, dass der Rekurrent die Inhaberaktien im Jahr 2004 in seiner Funktion als CEO der B.\_\_\_\_\_ AG für diese und nicht für sich privat gekauft hat. Obwohl es sich beim Schreiben vom 8. Oktober 2004 in Übereinstimmung mit dem Vertreter nicht um einen

Kaufvertrag handelt, geht aus dem Schreiben doch eindeutig hervor, dass F.\_\_\_\_\_ die Inhaberaktien an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückgibt.

**7.4** Dem Schreiben des Rekurrenten vom 15. Oktober 2021 (pag. 52) ist sodann zu entnehmen, dass F.\_\_\_\_\_ dem Rekurrenten anlässlich seines Besuchs bei der G.\_\_\_\_\_, Inc., am 8. Oktober 2004 in L.\_\_\_\_\_ (USA) "dieses" Schreiben (damit ist wohl jenes vom 8.10.2004 gemeint) mit den (Aktien)Zertifikaten Nrn. \_\_\_\_\_ (pag. 36-33) ausgehändigt und dieser an F.\_\_\_\_\_ dafür direkt einen (one) US Dollar bezahlt hat. Als CEO und alleinige handlungsberechtigte Person der B.\_\_\_\_\_ AG hat der Rekurrent im Jahr 2018, vor dem "B.\_\_\_\_\_ Verkauf", die 100 Inhaberaktien dann für USD 1.-- auf sich übertragen ("auf seinen Namen geändert"). Gemäss diesem Schreiben hat der Rekurrent die Aktien somit an dem Tag erhalten (8.10.2004), an welchem F.\_\_\_\_\_ bzw. die G.\_\_\_\_\_, Inc., auf die Inhaberaktien verzichtet und diese "ohne weitere Verpflichtungen" an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückgegeben hat (vgl. Schreiben F.\_\_\_\_\_ vom 8.10.2004, vgl. E. 7.3 hiavor). Daran ändert die Anrede im Schreiben vom 8. Oktober 2004 ("To whom it may concern") nichts. Ferner lassen sich die Ausführungen im Schreiben vom 15. Oktober 2021 (pag. 52) erneut dahingehend interpretieren, dass die Inhaberaktien bis kurz vor dem Verkauf im Jahr 2019 im Eigentum der B.\_\_\_\_\_ AG gewesen und diese erst dann für einen symbolischen US Dollar bzw. Franken auf den Rekurrenten übergegangen sind. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Vertreter (erneut) ausführt (vgl. Stellungnahme des Vertreters vom 7.12.2022, S. 2), der Satz im Schreiben vom 15. Oktober 2021 ("händigte mir [...] F.\_\_\_\_\_ [...] mit den Zertifikaten [...] aus und ich bezahlte ihm direkt 1 [one] US Dollar"), beschreibe den Kauf ins Privatvermögen (vgl. E. 7.3 hiavor). Vielmehr ist gemäss dem anschliessenden Satz ("Als CEO [...] änderte ich vor dem B.\_\_\_\_\_ Verkauf diese 100 Inhaberaktien auf meinen Namen") und aufgrund der früheren Ausführungen des Rekurrenten davon auszugehen, dass er sowohl im Jahr 2018 als auch im Jahr 2004 als CEO der B.\_\_\_\_\_ AG bzw. für diese gehandelt hat. Der Vertreter führt zwar noch aus, dass der Rekurrent kein Jurist sei und mit dem Satz kein Indossament, sondern das Verzeichnis der wirtschaftlich Berechtigten, das am 1. November 2019 eingeführt worden sei, gemeint habe. Dies führt indessen zu keiner anderen Zurechnung der Aktien als zum Vermögen der B.\_\_\_\_\_ AG. In den Akten befindet sich nebst dem Auszug des Aktienbuchs der B.\_\_\_\_\_ AG per 26. November 2018 ("nachgeführt: 26.11.2018"; pag. 32), in welchem der Rekurrent als Inhaber der Aktien aufgeführt ist, nämlich nur ein undatiertes Auszug des Aktienbuchs (pag. 31), mit der G.\_\_\_\_\_, Inc., als Inhaberaktionärin. Die beiden Aktienbuchauszüge geben keinen Aufschluss darüber, wie und vor allem per wann die Inhaberaktien ins Privatvermögen des Rekurrenten überführt worden sind. Vielmehr ist daraus nur zu schliessen, dass das Aktienbuch nach dem Verkauf der Inhaberaktien durch die G.\_\_\_\_\_, Inc., nicht

aktualisiert worden ist. Dies ist erst Ende 2018 geschehen. Im Zeitpunkt der Nachführung per 26. November 2018 ist der Rekurrent jedoch unstreitig Inhaber der Aktien gewesen.

**7.5** Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 22. November 2021 (pag. 65) Kopien von E-Mails zwischen ihm und F.\_\_\_\_\_ vom 14./15./16. November 2018 (pag. 63 und 62) mit dem Betreff "limited power of attorney (Spezialvollmacht)" eingereicht, die diesen Sachverhalt zusätzlich untermauern. In der E-Mail vom 14. November 2018 (pag. 62) hat der Rekurrent vorab auf das Schreiben vom 8. Oktober 2004 (vgl. E. 7.3 hiavor) hingewiesen und ergänzt, dass F.\_\_\_\_\_ ihn diesen Sommer (2018) in Ungarn darauf aufmerksam gemacht habe, er habe der B.\_\_\_\_\_ AG die Inhaberaktien geschenkt. Dies mit dem Hinweis, er müsse selbst entscheiden, was er mit der B.\_\_\_\_\_ AG machen wolle. Darauf hat F.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 15. November 2018 (pag. 62) geantwortet, er habe das Memo (vom 8.10.2004) nur zum Schutz des Rekurrenten verfasst. Er habe gedacht, der Rekurrent habe dies verstanden. Ausserdem habe die G.\_\_\_\_\_, Inc., das Aktienkapital der B.\_\_\_\_\_ AG ursprünglich um CHF 100'000.-- erhöht, um die Gesellschaft vor dem Untergang zu retten (vgl. E. 7.1 hiavor). Mit E-Mail vom 16. November 2018 (pag. 63) hat der Rekurrent darauf geantwortet und ausgeführt, zur Erklärung von F.\_\_\_\_\_ gebe es nichts weiter zu sagen, ausser, dass F.\_\_\_\_\_ unterschrieben habe, keine weiteren Ansprüche auf die Inhaberaktien zu haben. Auch dem E-Mail-Verkehr vom 14./15./16. November 2018 (pag. 63 und 62) ist klar zu entnehmen, dass die Inhaberaktien (im Jahr 2004) an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückgegeben worden sind. Hierbei ist zwar noch von Schenkung die Rede, da der Rekurrent aber im Jahr 2004 unstreitig USD 1.-- bezahlt hat, kann allenfalls nur in der Differenz zum tatsächlichen Verkehrswert von Schenkung gesprochen werden.

**7.6** Aufgrund der vorstehenden Ausführungen und der Akten muss sich der Rekurrent entgegenhalten lassen, dass die Inhaberaktien im Jahr 2004 von der B.\_\_\_\_\_ AG, handelnd durch ihn als CEO, von der G.\_\_\_\_\_, Inc., für USD 1.-- gekauft worden sind. Dies mit der Folge, dass die Inhaberaktien ab dem Kauf im Jahr 2004 bis zum 26. November 2018 dem Vermögen der B.\_\_\_\_\_ AG zuzurechnen sind. Danach sind die Inhaberaktien für einen Symbolbetrag von einem Franken ins Privatvermögen des Rekurrenten übergegangen, welcher die Inhaberaktien (rund zwei Monate später) für CHF 227'500.-- an einen Dritten (H.\_\_\_\_\_ Holding AG) verkauft hat. Diese Sachverhaltsdarstellung ist vom Rekurrenten insbesondere im Schreiben vom 10. Juli 2020 selbst vorgebracht, mit Schreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 8. Oktober 2004 belegt sowie auf mehrmaliger Nachfrage der Steuerverwaltung hin vom Rekurrenten so bestätigt bzw. jedenfalls nicht widerlegt worden.

**8.** Was der Vertreter gegen diese Sachverhaltsdarstellung weiter vorbringt, ist unbehelflich und führt zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhalts.

**8.1** Mit Einspracheschreiben vom 2. März 2022 (S. 2; pag. 74) hat der Rekurrent bzw. sein Vertreter erstmals vorgebracht, die im Jahr 2004 gekauften 100 Inhaberaktien seien vom Rekurrenten (in seinem Privatvermögen) für F.\_\_\_\_\_ treuhänderisch verwaltet worden. Wie die Steuerverwaltung hierzu bereits eingehend ausgeführt hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.10.2022, S. 4 f.), ist das Bestehen eines Treuhandverhältnisses einwandfrei nachzuweisen (vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 22 zu Art. 126 DBG). Ein solcher Nachweis ist vom Vertreter trotz Aufforderung (pag. 77-76) nicht beigebracht worden (vgl. Stellungnahme des Vertreters vom 7.12.2022, S. 2). Da das Treuhandverhältnis nicht nachgewiesen worden ist (vgl. statt vieler BGer 2C\_987/2020 vom 22.6.2021, E. 4.1), ist diese Behauptung in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung somit nicht weiter zu berücksichtigen. Diesbezüglich kann festgehalten werden, dass der Rekurrent selbst auch nicht von einem Treuhandverhältnis ausgegangen ist. Ihm ist es jedenfalls auch im November 2018 nicht klar gewesen, dass die erworbenen Aktien eines Tages wieder an F.\_\_\_\_\_ für USD 1.-- zurück zu übertragen sind. Er ist zu diesem Zeitpunkt vielmehr immer noch davon ausgegangen (vgl. E. 7.5 hiervor), dass F.\_\_\_\_\_ die Inhaberaktien (damals) ohne weitere Verpflichtung an die B.\_\_\_\_\_ AG zurückgegeben hat.

**8.2** Nichts Anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass der Rekurrent dann – zu einem späteren Zeitpunkt – F.\_\_\_\_\_ angeblich insgesamt CHF 115'000.-- in drei Tranchen überwiesen hat. Dies bereits deshalb nicht, weil F.\_\_\_\_\_ gemäss Rekurrent keine Ansprüche mehr auf die Inhaberaktien gehabt hat (vgl. E. 7.5 hiervor). Der Rekurrent hat F.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 16. November 2018 (pag. 63) bloss einen (letzten) Vorschlag unterbreitet, wie sie die "restlichen" Punkte hälftig aufteilen könnten. Diese Beteiligung hat gemäss dieser E-Mail neben Namenaktien, aus einer kumulierten Dividende und einem "Goodwil" Teil 1 und 2 bestanden. Als Nachweis für die drei Zahlungen an F.\_\_\_\_\_ von insgesamt CHF 115'750.-- hat der Rekurrent Belastungsanzeigen bzw. einen Kontoauszug (pag. 60-58) sowie ein Bestätigungsschreiben von F.\_\_\_\_\_ vom 12. November 2021 (pag. 61) eingereicht. Aus der Belastungsanzeige mit Buchungsdatum vom 29. Januar 2019 ohne Mitteilung/Buchungstext (pag. 60) ist ersichtlich, dass es sich nicht um eine Zahlung des Rekurrenten an F.\_\_\_\_\_, sondern um eine solche der B.\_\_\_\_\_ AG an eine unbekannte Drittperson (J.\_\_\_\_\_ in Ungarn) in der Höhe von CHF 52'000.-- handelt. Laut Belastungsanzeige mit Buchungsdatum vom 23. März 2020 ohne Mitteilung/Buchungstext (pag. 58) hat K.\_\_\_\_\_ (Verwaltungsrat der H.\_\_\_\_\_ Holding AG) F.\_\_\_\_\_ CHF 38'750.-- überwiesen. Gemäss Kontoauszug vom 1. August 2019 (pag. 59) hat der Rekurrent F.\_\_\_\_\_ per 4. Juli 2019 einen Betrag von CHF 25'000.-- mit dem Hinweis "Goodwil Part 1" überwiesen. Von den drei Zahlungen sind somit bloss deren zwei an F.\_\_\_\_\_ adressiert gewesen. Es erschliesst sich somit nicht, dass es sich bei den drei Zahlungen tatsächlich um eine Gewinnbeteiligung von F.\_\_\_\_\_ handelt. Vielmehr ergibt sich

aufgrund der Akten, dass es sich bei beiden vom Rekurrenten bzw. der B.\_\_\_\_\_ AG geleisteten Zahlungen um Zahlungen ohne Vorliegen einer rechtlichen Verpflichtung gehandelt hat. Gemäss Bestätigungsschreiben von F.\_\_\_\_\_ (pag. 61) – welches erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens erstellt worden ist (12.11.2021) – habe es sich bei den zwei ersten Zahlungen zwar um eine Dividende der B.\_\_\_\_\_ AG, die er durch J.\_\_\_\_\_ erhalten habe, bzw. den zweiten Teil des Goodwils gehandelt. Hiermit sei der Vertrag über den B.\_\_\_\_\_ Verkauf zudem erfüllt und abgeschlossen gewesen. Einen solchen Vertrag gibt es aber nicht. Das entsprechende Bestätigungsschreiben scheint somit eher weit hergeholt und nicht weiter nachvollziehbar. Der Rekurrent bleibt denn auch eine plausible Erklärung schuldig, warum eine Zahlung zu Gunsten von F.\_\_\_\_\_ an J.\_\_\_\_\_ geleistet worden ist. Nichts anderes ergibt sich auch in Berücksichtigung des Schreibens des Rekurrenten vom 15. Oktober 2021 (pag. 52), in welchem der Rekurrent ausführt, dass die Vergütung (von CHF 115'750.--) an F.\_\_\_\_\_ im Fall eines Verkaufs der B.\_\_\_\_\_ AG ungefähr den Wert seiner Magnetventil-Rechnungen für die 100 Inhaberaktien erreichen soll. Bei den Magnetventil-Rechnungen hat es sich wohl um die ursprünglichen Verbindlichkeiten der B.\_\_\_\_\_ AG (über CHF 100'000.--) gegenüber der G.\_\_\_\_\_, Inc., gehandelt, die in 100 Inhaberaktien umgewandelt worden sind (vgl. E. 7.1 hiavor). Vorliegend kann es sich bei der hälftigen Aufteilung des Verkaufserlöses jedoch auch nicht um eine Verrechnung dieser Schuld gehandelt haben, da damals nicht der Rekurrent sondern vielmehr die B.\_\_\_\_\_ AG Schuldnerin gewesen ist.

**8.3** Des Weiteren ist die Argumentation des Vertreters (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.8.2022, S. 3) unbegründet, dass bei Annahme von Geschäftsvermögen die (Inhaber)Aktien als eigene Aktien in der Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG hätten verbucht werden sollen und dies vorliegend nicht geschehen sei. Dies, weil die Inhaberaktien auch nicht beim Rekurrenten als Privatvermögen und somit zwischen 2004 und 2017 nirgends deklariert worden sind. Der Vertreter kann daher aus der Nichtverbuchung der Aktien bei der B.\_\_\_\_\_ AG nichts zu Gunsten des Rekurrenten ableiten. Daran ändert nichts, dass im Jahr 2004 die zulässige Quote von 10 % für eigene Aktien (also 25 Aktien; vgl. Art. 659 Abs. 1 OR) überschritten worden ist. Die im 2004 erworbenen 100 Inhaberaktien hätten trotzdem verbucht werden müssen. Der, die Quote übersteigende Anteil hätte innerhalb zweier Jahre wieder veräussert oder durch Kapitalherabsetzung vernichtet werden müssen (vgl. Art. 659 Abs. 2 OR). Ferner hat die Steuerverwaltung darauf hingewiesen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 25.10.2022, S. 5), dass im Jahr 2016 betreffend den Steuerjahren 2005 bis 2012 ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten durchgeführt worden ist. Es erscheint daher in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung unwahrscheinlich, dass der Rekurrent die in den Vorjahren nichtdeklarierten Inhaberaktien nicht als Privatvermögen offengelegt hätte. Ebenso wenig lässt sich etwas zu Gunsten des Rekurrenten aus dem Umstand

ableiten, dass der Rekurrent im Jahr 2004 die 75 Namenaktien in seinem Privatvermögen gehalten und entsprechend deklariert hat.

**8.4** Zusammenfassend ist somit nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung aufgrund der (ursprünglichen) Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten bzw. aufgrund der vorliegenden Unterlagen geschlossen hat, die Inhaberaktien seien im Jahr 2004 zuerst ins Geschäftsvermögen der B.\_\_\_\_\_ AG gekauft und erst im Jahr 2018 ins Privatvermögen des Rekurrenten überführt worden. Was der Vertreter dagegen vorbringt, führt zu keiner anderen Beurteilung. Auf eine weitere Einforderung bzw. die zusätzliche Nachforderung von Angaben und Unterlagen kann in antizipierender Würdigung verzichtet werden, da aufgrund der vorhandenen Akten angenommen werden muss, dass diese keine wesentlichen neuen Erkenntnisse erwarten lassen bzw. weitere Beweiserhebungen die behördliche Überzeugung nicht zu ändern vermögen (vgl. statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3; BGE 140 I 285 E. 6.3.1).

**9.** Ausgehend von diesem Sachverhalt ist der Steuerverwaltung im Weiteren beizupflichten, dass von einer geldwerten Leistung über CHF 227'499.-- auszugehen ist. In der kurzen Zeitspanne (2 Monate) zwischen Überführung der Inhaberaktien ins Privatvermögen des Rekurrenten und deren (Weiter-)Verkauf an die H.\_\_\_\_\_ Holding AG, wird sich der Verkehrswert nicht geändert haben. Dies wird denn auch zu Recht nicht geltend gemacht. Daraus folgt, dass der Rekurrent die 100 Inhaberaktien im Jahr 2018 statt für CHF 227'500.-- bloss für CHF 1.-- und somit unterpreislich und ohne entsprechende Gegenleistung von der B.\_\_\_\_\_ AG übernommen hat. Es ist weiter auszuschliessen, dass die Inhaberaktien einem unabhängigen Dritten unter dem erzielbaren Verkehrswert (von CHF 227'500.--) bzw. bloss für CHF 1.-- veräussert worden wären. Die Steuerverwaltung hat folglich ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan. Die Differenz zwischen dem Kaufpreis (CHF 1.--) und dem Verkehrswert (CHF 227'500.--) von CHF 227'499.-- gilt daher als verdeckte Gewinnausschüttung (Ertragsverzicht) der B.\_\_\_\_\_ AG an den Rekurrenten (Beteiligungsinhaber), die im Einkommen des Rekurrenten aufzurechnen ist (Ertrag aus qualifizierter Beteiligung; Reduktion im Teilatzverfahren [Kanton] bzw. Teilbesteuerungsverfahren [Bund]). Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich daher als unbegründet und sind abzuweisen.

**10.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'600.-- damit dem

unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2018 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2018 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'600.-- werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

**Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden** (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet

sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die **Rechtsschrift** hat insbesondere das Rechtsbegehren und die Begründung zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die Begründungen zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C.\_\_\_\_\_, Fürsprecher zuhanden von A.\_\_\_\_\_
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde D.\_\_\_\_\_

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger