

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 125 vom 13. Januar 2010**

BE Verwaltungsgericht, 2010-01-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2015\\_125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2015_125)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 125 du 13 janvier 2010

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2015 125 del 13 gennaio 2010

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 - 100 12 444) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 4

### **E. 1.2**

Da der Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt die Beurteilung der Beschwerde in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **E. 1.3**

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

### **E. 2**

Der Beschwerdeführer gründete 1999 mit vier weiteren Personen die B.\_\_\_\_\_ AG, deren Aktien jeweils zum Grossteil von sogenannten Partneraktionärinnen und Partneraktionären gehalten werden. Um die nachhaltige Entwicklung des Unternehmens zu sichern und jüngeren Personen den Eintritt als Partneraktionärinnen und Partneraktionäre zu ermöglichen, wurde von Beginn weg in einer Partnervereinbarung festgeschrieben, dass die Aktien zwingend zum jeweiligen anteiligen Substanzwert gekauft und verkauft werden müssen (vgl. die jeweiligen Partnervereinbarungen ab 1999 in act. 3B, pag. 68 ff.). Die im Steuerjahr 2007 geltende Partnervereinbarung vom 30. Juni 2006 (Beschwerdebeilage [BB] 3) sah vor, dass die Partnerinnen und Partner verpflichtet sind, bei ihrem Eintritt in das Unternehmen Aktien zu erwerben und diese bei ihrem Austritt wieder zum in der Partnervereinbarung definierten Substanzwert zu veräussern (Ziff. 7). Massgeblich ist

gemäss der Partnervereinbarung der Substanzwert per Ende des Geschäftsjahrs, in welchem der Ein- bzw. Austritt erfolgt. Der Substanzwert entspricht jeweils dem handelsrechtlichen, buchmässigen Eigenkapital gemäss dem von der Revisionsstelle geprüften Jahresabschluss zuzüglich allfälliger stiller Reserven (Ziff. 8.1 und 8.2). Seit der Gründung des Unternehmens bis Mitte 2012 sind neun Partnerinnen bzw. Partner neu aufgenommen und fünf Partner aus dem Kreis der Aktionäre ausgetreten. Bei diesen Transaktionen wurden die Aktien jeweils zum anteilmässigen Substanzwert übertragen. Dies gilt auch für den Beschwerdeführer, der per 30. Juni 2011 aus dem Unternehmen ausgeschieden ist und seine Aktien zum anteilmässigen Substanzwert von damals Fr. 46.83 verkauft hat.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 5

### **E. 3**

Vor Verwaltungsgericht streitig ist einzig, zu welchem Wert die nicht börsenkotierten Aktien des Beschwerdeführers für die kantonale Vermögenssteuer 2007 zu veranlagen sind.

#### **E. 3.1**

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) schreibt den Kantonen – für den Bereich der zwingend zu erhebenden Vermögenssteuer (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. a StHG) – vor, das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, wobei allerdings eine angemessene Berücksichtigung des Ertragswerts zulässig ist (Art. 14 Abs. 1 StHG). Diese Vorgabe ist für die Kantone bindend, zumal die Abweichungen vom Grundsatz der Verkehrswertbewertung in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt sind (vgl. zum Ganzen BVR 2012 S. 58 E. 3.2.2 mit Hinweis). Im Kanton Bern unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen nach Massgabe der Art. 46 ff. StG. Art. 49 StG, der die Bewertung von Wertschriften des Privatvermögens für die Vermögenssteuer natürlicher Personen regelt, erklärt für Papiere ohne regelmässige Kursnotierung den «inneren Wert» für massgeblich, wobei ausserordentliche, am Stichtag bereits vorhersehbare zukünftige Verhältnisse bei der Ermittlung des Ertragswerts angemessen berücksichtigt werden können (Abs. 2). Weil anzunehmen ist, dass der kantonale Gesetzgeber die Vorgaben des Bundesrechts respektieren wollte, ist im inneren Wert bzw. im Steuerwert von Wertpapieren gemäss Art. 49 Abs. 2 StG ein – schätzungsweise ermittelter – Verkehrswert zu sehen; praxisgemäss wird damit der wirkliche Wert bezeichnet, der in einer Aktie verkörpert ist (vgl. etwa BGE 135 III 513 E. 3.5). Der innere Wert entspricht insoweit dem Verkehrswert der Aktie, als ein unbeteiligter Dritter grundsätzlich dazu bereit sein sollte, einen dem wirklichen Wert der Aktie entsprechenden Preis für deren Erwerb zu bezahlen (vgl. BGer 2A.537/2005 vom 21.12.2006, E. 2.2; BVR 2012 S. 58 E. 3.2.1).

#### **E. 3.2**

Die Berechnung des inneren Werts nichtbörsenkotierter Aktien erfolgt praxisgemäss in Anwendung des Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz «Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 6 ohne Kurswert für die Vermögenssteuer» ([nachfolgend Kreisschreiben] abrufbar unter <[www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)>, Rubriken «Dokumente/Kreisschreiben»; vgl. auch

BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1; VGE 2013/261/262 vom 17.6.2015, E. 2.2). Das Kreisschreiben stellt weder Bundesrecht dar noch zählt es zum interkantonalen Recht; es handelt sich vielmehr um eine Verwaltungsverordnung, die sich darauf beschränkt, Regeln für das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltungen aufzustellen (vgl. generell zur Eigenart von Verwaltungsverordnungen BGE 142 II 182 E. 2.3.2 f.). Im Einzelfall vermag es zwar weder Rechte noch Pflichten zu begründen, das darin beschriebene Vorgehen gilt jedoch nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da es auf jenen Überlegungen basiert, welche für die Preisbildung bei nichtkotierten Aktien massgebend sind. Auch das Verwaltungsgericht anerkennt das Kreisschreiben als Grundlage für Schätzungen, solange nicht eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts oder besondere Umstände im Einzelfall ein Abweichen von den Bewertungsgrundsätzen des Kreisschreibens gebieten (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1 mit Hinweisen auf die Praxis des Bundesgerichts, 1997 S. 481 E. 4a; VGE 2013/261/262 vom 17.6.2015, E. 2.2 mit Hinweisen). Mangels Rechtssatzcharakters stellt sich bei Kreisschreiben die Frage des intertemporalen Rechts nicht. Vielmehr richtet sich die Beurteilung hängiger Fälle – mit Blick auf die Durchsetzung einer einheitlichen Verwaltungspraxis – grundsätzlich nach den neusten Erkenntnissen (vgl. VGE 16778 vom 17.12.1984, E. 5b; BVR 1986 S. 357 E. 4a; Peter Kästli/Annik Bärtschi, in Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band I, 2014, Art. 49 N. 10). Vorliegend sieht indes davon abweichend das aktuelle Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 (nachfolgend: Kreisschreiben 2008) in Rz. 69 für Bewertungen vor dem Bilanzstichtag 1. Januar 2008 ausdrücklich die Anwendung des (früheren) Kreisschreibens Nr. 28 in der Fassung vom 21. August 2006 (nachfolgend: Kreisschreiben 2006) vor. Welche der beiden Fassungen für den hier zu beurteilenden Fall letztlich massgeblich ist, kann aber mit der Vorinstanz (angefochtener Entscheid, E. 3) dahingestellt bleiben, da die beiden Fassungen des Kreisschreibens – soweit hier interessierend – inhaltlich deckungsgleich sind.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 7

### **E. 3.3**

Gemäss Kreisschreiben wird der Wert von nichtkotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, wie folgt bestimmt: Hat eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, so gilt der Kaufpreis als Verkehrswert, falls sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft seither nicht wesentlich verändert hat. Ist es zu keiner solchen Handänderung unter unabhängigen Dritten gekommen, bemisst sich der Verkehrswert nach den Bewertungsregeln des Kreisschreibens (Rz. 2 Abs. 4 Kreisschreiben 2006; Rz. 2 Abs. 4 und 5 Kreisschreiben 2008), wobei zunächst der Unternehmenswert (Rz. 7-59 Kreisschreiben 2006; Rz. 7-51 Kreisschreiben 2008) und anschliessend der Wert der einzelnen Wertpapiere (Rz. 60-79 Kreisschreiben 2006; Rz. 52-68 Kreisschreiben 2008) zu bestimmen ist. Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen ergibt sich der Unternehmenswert aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (Rz. 41 Kreisschreiben 2006; Rz. 34 Kreisschreiben 2008; sog. Praktikermethode). Bei Unternehmen mit nur einer Kategorie von Titeln bestimmt sich der Steuerwert eines einzelnen Wertpapiers alsdann mittels einer Division des Unternehmenswerts durch die Anzahl Titel (Rz. 60 Abs. 1 Kreisschreiben 2006; Rz. 52 Abs. 1 Kreisschreiben 2008; vgl.

zur Vorgehensweise BVR 2012 S. 58 E. 3.3.3 und VGE 2013/261/262 vom 17.6.2015, E. 3.1). Das Kreisschreiben bestimmt sodann für die Bewertung der Wertpapiere ausdrücklich, dass Aktionärbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, steuerrechtlich unbeachtlich sind (Rz. 71 Abs. 2 Kreisschreiben 2006; Rz. 2 Abs. 4 und Rz. 61 Abs. 2 Kreisschreiben 2008). Schliesslich sehen beide Fassungen des Kreisschreibens vor, dass bei Wertpapieren, deren Verkehrswert sich nach der jeweiligen Rz. 2 Abs. 4 berechnet, die Titelinhaberin oder der Titelinhaber unter bestimmten – hier unstreitig nicht gegebenen Voraussetzungen (vgl. Rz. 73 Abs. 1 Kreisschreiben 2006; Rz. 63 Kreisschreiben 2008; BB 6, Schreiben der Steuerverwaltung vom 24.3.2009, Detailbeilage, S. 3) – einen Pauschalabzug von 30 % geltend machen kann (Rz. 71 Abs. 3 Kreisschreiben 2006; Rz. 61 Abs. 3 Kreisschreiben 2008).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 8

### **E. 3.4**

Die StRK ist nach den dargestellten Grundsätzen des Kreisschreibens vorgegangen und hat den für das Jahr 2007 von der Steuerverwaltung veranlagten Vermögenssteuerwert von Fr. 43.-- pro Aktie bestätigt. – Der Beschwerdeführer stellt mit seinen Vorbringen nicht in Frage, dass der Aktiensteuerwert nach Massgabe des Kreisschreibens festzulegen ist und dieses ausdrücklich vorsieht, dass Aktionärbindungsverträge für die Bewertung unbeachtlich sind. Er vertritt indes den Standpunkt, dass die strikte Anwendung dieser Regel in seinem Fall den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt. Seit der Gründung der B. \_\_\_\_\_ AG seien sämtliche Aktientransaktionen bei Ein- bzw. Austritten neuer Partnerinnen und Partner gemäss der Partnervereinbarung zum Substanzwert erfolgt, ohne dass der Ertragswert in die Preisbildung eingeflossen sei. Bei seinem eigenen Austritt aus dem Unternehmen im Jahr 2011 habe er die Aktien erwiesenermassen ebenfalls nur zum Substanzwert verkaufen können. Das schematische Nichtberücksichtigen des Aktionärbindungsvertrags und die doppelte Gewichtung der Ertragswertkomponente führe zu einer jahrelangen, systematischen Überbewertung des Aktienwerts, stelle die Steuerverwaltung doch so auf einen nicht realisierbaren Wert ab. Dies widerspreche Art. 49 StG, der verlange, dass das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu bewerten sei, wovon kein fiktiver Wert, sondern der Preis zu verstehen sei, der für einen Vermögenswert unter normalen Verhältnissen erzielt werden könne. Rechtlich erweise es sich daher als geboten, den Aktionärbindungsvertrag angemessen zu berücksichtigen. Dies könne entweder durch Nichtbefolgen der Regel, wonach Aktionärbindungsverträge unbeachtlich sind (Hauptbegehren), oder durch einen pauschalen Abzug erfolgen, mit welchem eine Überbesteuerung zumindest teilweise reduziert werde (Eventual- und Subeventualbegehren). Denkbar sei überdies auch eine Revers-Lösung – wie diese beispielsweise durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern unter besonderen Voraussetzungen akzeptiert werde, um der beschränkten Verfügbarkeit der Aktien Rechnung zu tragen (Beschwerde, Rz. 39; vgl. hierzu hinten E. 6.2 f.). Im Übrigen macht der Beschwerdeführer geltend, dass vorliegend massgebliche Handänderungen unter unabhängigen Dritten im Sinn des Kreisschreibens stattgefunden hätten, weshalb der entsprechende Kaufpreis als Verkehrswert zu gelten habe (Beschwerde, Rz. 39 und 41 f.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 9

## **E. 4**

Soweit der Beschwerdeführer zur Begründung seines Hauptantrags vorbringt, der Aktiensteuerwert sei aufgrund stattgefundener Handänderungen unter unabhängigen Dritten nach dem tatsächlich bezahlten Kaufpreis zu bestimmen, ist ihm – übereinstimmend mit der Vorinstanz (angefochtener Entscheid, E. 5.2 f.) – nicht zu folgen.

### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer argumentiert im Wesentlichen wie folgt: Die zahlreichen Aktientransaktionen anlässlich von Ein- und Austritten neuer bzw. bisheriger Partnerinnen und Partner (1999-2012: 14) stellten massgebliche Handänderungen im Sinn des Kreisschreibens dar, weil die neu eintretenden Personen erst durch die Aktienkäufe zu Aktionärinnen und Aktionären würden. Damit habe der bezahlte Kaufpreis als Verkehrswert zu gelten. Dieser habe im interessierenden Zeitraum erheblich unter dem von der Steuerverwaltung festgelegten Aktiensteuerwert gelegen (2006: Fr. 28.33 bzw. Fr. 30.--; 2007: Fr. 36.45; vgl. Beschwerde, Rz. 16 ff. und 34 sowie BB 6).

### **E. 4.2**

Das Kreisschreiben legt als Regel fest, dass sich der Steuerwert bei nichtkотиerten Aktien grundsätzlich nach dem inneren Wert richtet, wenn nicht die Bewertung aufgrund eines tatsächlich erzielten Verkaufspreises erfolgen kann (Rz. 2 Abs. 4 Kreisschreiben 2006, Rz. 2 Abs. 4 und 5 Kreisschreiben 2008; vgl. vorne E. 3.3). Letzteres Vorgehen stellt eine Ausnahme dar, welche dem Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert Nachachtung verschaffen soll und daher nur zur Anwendung kommt, wenn der erzielte Verkaufspreis auch tatsächlich den Marktwert des Unternehmens spiegelt. D.h. es dürfen keine Umstände vorliegen, welche die freie Preisbildung behindern. Dies ist indes gerade der Fall, wenn eine Vereinbarung existiert, die die Art und Weise definiert, auf welche der Verkaufspreis im Einzelfall zu bestimmen ist, und dabei in einem Aktionärbindungsvertrag den Substanzwert als Transaktionspreis vorschreibt. Erfolgt die Handänderung bei einer operativ tätigen Betriebsgesellschaft – wie im vorliegenden Fall – aufgrund eines Aktionärbindungsvertrags bloss zum Substanzwert, kommt demnach die Preisbildung regelmässig nicht transparent und nach

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 10 einer wirtschaftlich anerkannten Methode zustande, weshalb diesfalls praxisgemäss eine Handänderung unter unabhängigen Dritten verneint wird (vgl. zu Rz. 2 Abs. 5 Kreisschreiben 2008 Schweizerische Steuerkonferenz, Kommentar 2015 zum Kreisschreiben 2008 [nachfolgend: Kommentar Kreisschreiben 2008], S. 5 mit Hinweisen auf die Praxis, einsehbar auf [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch), Rubriken «Dokumente/Kreisschreiben»).

## **E. 5**

Ebenso wenig überzeugt das Vorbringen des Beschwerdeführers, der Aktiensteuerwert sei entsprechend dem anteilmässigen Substanzwert auf Fr. 30.-- festzulegen.

### **E. 5.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe das Unternehmen 2011 verlassen und seine Aktien damals erwiesenermassen (nur) zum Substanzwert verkauft. Aufgrund seines Ausscheidens könne die Realisierung eines höheren Verkaufspreises ausgeschlossen werden. Mangels Missbrauchsgefahr sei daher der Grundsatz, wonach

Aktionärbindungsverträge für die Festlegung des Aktiensteuerwerts unbeachtlich seien, vorliegend nicht anzuwenden (Beschwerde, insb. Rz. 29 und 39)

### **E. 5.2**

Gemäss Kreisschreiben entspricht bei nichtkотиerten Wertpapieren ohne Kursnotierung der Verkehrswert dem inneren Wert, welcher als Fortführungswert zu berechnen ist. Der vorab zu bestimmende Unternehmenswert ergibt sich dabei aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (vorne E. 3.3). Rz. 71 Abs. 2 Kreisschreiben 2006 statuiert in diesem Zusammenhang ausdrücklich, dass privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, für die Bewertung unbeachtlich sind. Im Kreisschreiben 2008 wurde diese Regel zusätzlich betont und sowohl unter dem Titel «Allgemeines» (Rz. 2 Abs. 4) als auch für die Bewertung der Wertpapiere (Rz. 61 Abs. 2) festgehalten. Sie erklärt sich im Wesentlichen dadurch, dass der Aktienpreis durch die Partnervereinbarung gesenkt wird und daher grundsätzlich nicht den wirklichen (höheren) Wert des Unter-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 11 nehmens und der Aktie widerspiegelt und folglich nicht dem Preis entspricht, der ein unbeteiligter Dritter grundsätzlich dafür zu zahlen bereit wäre. Die Nichtberücksichtigung von Aktionärbindungsverträgen als Regel ist sodann dadurch begründet, dass entsprechende Vereinbarungen nicht unumstösslich sind und die daraus resultierende Beschränkung grundsätzlich jederzeit aufgehoben werden könnte. Kommt hinzu, dass für die Bestimmung des Verkehrswerts eine objektive und nicht eine subjektive Betrachtungsweise einzunehmen ist. Es ist mithin nicht massgebend, welcher Wert einem Vermögensrecht für die betreffende steuerpflichtige Person aufgrund der individuellen Umstände (z.B. infolge Vorliegens eines Aktionärbindungsvertrags) zukommt (Kommentar Kreisschreiben 2008, S. 3).

### **E. 5.3**

Zwar wird im Alltag neben der Praktikermethode gemäss Kreisschreiben eine Vielzahl anderer Methoden zur Unternehmensbewertung verwendet, die ebenfalls zu einem «richtigen» Ergebnis führen können (BVR 2012 S. 58 E. 3.3.1 mit Hinweis auf BGer 5A\_557/2008 vom 28.1.2009, E. 3.2.3; Carl Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern,

### **E. 9**

Aufl. 1998, S. 85 ff., 130 ff., 153; Kim Ludvigsen, Wie bewertet man ein Unternehmen?, in AJP 2004 S. 1285 ff.; Lanz/Bolfing, Unternehmensbewertung, 2005, S. 58, 77 ff.). Die grundsätzliche Massgeblichkeit des Kreisschreibens, wie sie sich aus der Rechtsprechung ergibt (vorne E. 3.2), ist jedoch auch in der Literatur anerkannt (vgl. etwa Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 14 StHG N. 18; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 16 N. 102 f.; Bruno Knüsel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 17 DBG N. 11; Peter Kästli/Annik Bärtschi, a.a.O., Art. 49 StG N. 5 f.; vgl. auch BGer 2C\_504/2009 vom 15.4.2010, E. 3.3). Muss der Verkehrswert geschätzt werden, dann sind die Schätzungsgrundlagen so zu wählen, dass das Ergebnis der wirtschaftlichen Wirklichkeit möglichst nahe kommt. Das Kreisschreiben enthält solche Richtlinien, von denen aus

Gründen der Rechtsgleichheit grundsätzlich nur dann abgewichen werden kann, wenn sich ihre Anwendung als gesetzes- widrig erweisen würde, bzw. wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrs- werts dies gebietet (Kommentar Kreisschreiben, S. 2). Da das Kreisschreiben die Unbeachtlichkeit von Aktionärbindungsverträgen ausdrücklich vor-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 12 sieht und dafür zudem sachliche Gründe bestehen, ist es nicht zu bean- standen, dass die StRK die Partnervereinbarung bei der Bestimmung des Verkehrswerts der Aktien nicht berücksichtigt und den Aktienwert anhand der Praktikermethode bestimmt hat. Mithin erweist sich der Hauptantrag als unbegründet und ist abzuweisen. 6. Zum Eventualbegehren des Beschwerdeführers, wonach der beschränkten Verfügbarkeit der Aktien mit einem pauschalen Abzug von 35 % Rechnung zu tragen sei, ist Folgendes festzuhalten: 6.1 Die StRK hat die Gewährung eines Abzugs verweigert, weil die streitbetroffenen Aktien keine Mitarbeitertitel im Sinn von Rz. 63 Abs. 1 Kreisschreiben 2006 darstellten und das Kreisschreiben 2008 keinen ent- sprechenden Abzug für Mitarbeiteraktien mehr vorsehe. – Nach Auffassung des Beschwerdeführers erscheint es demgegenüber zwingend, der be- schränkten Verfügbarkeit und Verwertbarkeit der Aktien bewertungstech- nisch mit einem Abzug Rechnung zu tragen, unbeschrieben davon, ob seine Aktien als Mitarbeiteraktien im engen Sinn zu qualifizieren seien (vgl. Be- schwerde, Rz. 43 ff.). Er macht geltend, dass ein Pauschalabzug vorzu- nehmen sei, weil sich der Minderwert nicht exakt berechnen lasse; so könne mit minimalem Verwaltungsaufwand eine rechtsgleiche Behandlung der steuerpflichtigen Personen erreicht werden. Die kritisierte systemati- sche Überbewertung der Aktien beruhe auf der vollständigen Berücksichti- gung der Ertragswertkomponente gemäss Kreisschreiben; sie würde durch einen Pauschalabzug zumindest reduziert. Die Höhe des Abzugs von 35 % begründet der Beschwerdeführer wie folgt: Zwar liege keine eigentliche Mitarbeiterbeteiligung vor, es könne aber die entsprechende Regelung sinngemäss angewandt werden. Das Kreisschreiben 2006 sehe für nicht frei verfügbare Mitarbeitertitel ausdrücklich einen Abzug von 35 % vor (Rz. 63 Abs. 1). Dass einer Aktie mit einer Verfügungsbeschränkung ein bloss reduzierter Wert zukomme, sei überdies auch Ziff. 3.3 des Kreis- schreibens Nr. 37 vom 22. Juli 2013 der Eidgenössischen Steuerverwal-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 13 tung zu entnehmen, wobei die Reduktion auf 6 % pro Jahr Sperrfrist bezif- fert werde. 6.2 In ihrer Beschwerdeantwort vom 2. Juli 2015 hat die Steuerverwal- tung im vorliegenden Verfahren erstmals darüber informiert, dass sie per Ende 2013 eine Praxis zur Bewertung von Wertpapieren im Zusammen- hang mit Aktionärbindungsverträgen definiert habe. Nach der (unpublizier- ten) Praxisfestlegung 2013 gelte weiterhin übereinstimmend mit dem Kreis- schreiben 2008 der Grundsatz, dass privatrechtliche Verträge, welche wie Aktionärbindungsverträge, die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträch- tigen, für die Festlegung des Vermögenssteuerwerts unbeachtlich seien. Echte Aktionärbindungsverträge könnten indes ausnahmsweise bei der Bewertung der Wertpapiere «auf Antrag der Aktionäre (Rulinganfrage) im Rahmen des Steuererklärungs- und Veranlagungsverfahrens angemessen berücksichtigt werden». Die Praxisfestlegung 2013 sei grundsätzlich auf alle nicht rechtskräftig veranlagten Steuerfälle anwendbar. Da der Be- schwerdeführer aber bis anhin keinen entsprechenden Rulingantrag einge- reicht habe, bleibe es vorliegend dabei, dass der Aktionärbindungsvertrag für die Bewertung der Aktien unbeachtlich sei (act. 6, S. 3 f.). 6.3 Diese Ausführungen der Steuerverwaltung machen klar, dass sich (echte) Aktionärbindungsverträge gemäss einer offenbar bestehenden neuen Praxis, welche auf alle

nicht rechtskräftig veranlagten Steuerfälle Anwendung finden soll, unter bestimmten Voraussetzungen doch auf den Vermögenssteuerwert von Aktien auswirken. Zugleich zeigt sich die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme grundsätzlich bereit, zu prüfen, ob die streitbetroffene Partnervereinbarung diese neu definierten Voraussetzungen erfüllt und entsprechend bei der Festlegung des Vermögenssteuerwerts berücksichtigt werden kann. Das Verwaltungsgericht kennt weder die nichtpublizierte Praxisfestlegung 2013 noch die darauf basierende Übung der Steuerverwaltung, weshalb es nicht beurteilen kann, ob die durch die Partnervereinbarung verursachte Einschränkung der Handelbarkeit der Aktien gemäss der offenbar bestehenden aktuellen Praxis bei der Festlegung des Aktiensteuerwerts zu berücksichtigen ist. Im Übrigen ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts, solche Fragen anstelle der zuständigen Fachbehörde als erste Instanz zu beurteilen. Aufgrund der schriftlichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 14 Ausführungen der Steuerverwaltung kann nicht ausgeschlossen werden, dass der wegen der Partnervereinbarung beschränkten Handelbarkeit der Aktien der B. \_\_\_\_\_ AG bei der Bestimmung des Aktiensteuerwerts aufgrund einer neuen Praxis der Steuerverwaltung Rechnung zu tragen ist. Die Sache ist daher in teilweiser Gutheissung der Beschwerde zur Neuurteilung an diese zurückzuweisen. 7. 7.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt der Beschwerdeführer mit seinem Rechtsmittel nur teilweise durch. Nach neuer Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Ob-siegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-) Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neuurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2016 S. 222 E. 4.1), was hier nicht auszuschliessen ist. Demnach ist der Beschwerdeführer für die Kostenverteilung als vollständig obsiegend zu betrachten und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). 7.2 Weiter hat der Beschwerdeführer Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 Abs. 1 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen, wonach das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz beträgt. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In seiner Kostennote vom 28. Oktober 2016 macht der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers für das Verfahren vor Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 10'150.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 406.-- geltend (act. 8). Dieser Betrag ist übersetzt: Die Streitigkeit ist von mittlerer Komplexität, während ihre

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 15 Bedeutung aufgrund des geringen Streitwerts unterdurchschnittlich ist. Der Aufwand des Rechtsvertreters beschränkte sich vor Verwaltungsgericht auf das Verfassen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, da (lediglich) ein ein-facher Schriftenwechsel ohne Beweismassnahmen durchgeführt wurde; dabei konnte er grösstenteils auf die im vorinstanzlichen Verfahren durchgeführten Recherchen und Argumente zurückgreifen. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände rechtfertigt es sich, den

Parteikostenersatz für das verwaltungsgerichtliche Verfahren auf Fr. 5'000.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 200.-- festzusetzen. 7.3 Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen, womit keine Verfahrenskosten zu erheben sind (Art. 200 Abs. 1 i.V.m. Art. 151 StG und Art. 108 Abs. 2 VRPG) und der Beschwerdeführer zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf Ausrichtung einer Parteientschädigung hat (Art. 200 Abs. 4 StG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zu deren Festsetzung praxisgemäss an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4). 8. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2 mit Hinweisen; BVR 2015 S. 301 [VGE 2014/130/131 vom 8.1.2015], nicht publ. E. 5).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 16 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. März 2015 aufgehoben und die Sache zur neuen Bestimmung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der B.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2007 an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. 2. a) Es werden für das verwaltungsgerichtliche Verfahren keine Verfahrenskosten erhoben. b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, festsetzt auf Fr. 5'616.-- (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen. 3. a) Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben. b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten. 4. Zu eröffnen: - dem Beschwerdeführer - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 23.11.2016, Nr. 100.2015.125U, Seite 17 Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.