

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00053 vom 1. Februar 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-02-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00053

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00053 du 1 février 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00053 del 1 febbraio 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2006-2009 Direkte Bundessteuer 2007 | Rückübertragung einer Anwaltskanzlei; Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere. (vereinigte Verfahren SB.2016.00053 und SB.2016.00054) Gemäss dem Konzept der Reinvermögenszugangstheorie darf der Zugang mit keinem korrelierenden Vermögensabgang belastet sein. Deshalb ist etwa der Schadenersatz – im Gegensatz zum entgangenen Gewinn – nicht steuerbar (E. 3.2). Der Pflichtige hat seine Anwaltskanzlei an eine ihm gehörende Aktiengesellschaft verpachtet und sich dort anstellen lassen. Später hat er sich die Kanzlei zurückübertragen lassen, wobei er von der Gesellschaft Fr. 250'000.- als Entschädigung erhalten hat (E. 3.3.1). Die Rückübertragung der Kanzlei mit der Entschädigungszahlung ist ein Insichgeschäft, das nur unter bestimmten Voraussetzungen gültig ist, und vermag einen korrelierenden Vermögensabfluss nicht nachzuweisen (E. 3.3.3). Bei der Entschädigung von Fr. 250'000.- handelt es sich nicht um Schadenersatz, sondern – wenn überhaupt – um entgangenen Gewinn. Sie ist deshalb steuerbar (E. 3.3.4 f.). Begriff des Verkehrswerts (E. 4.2.1). Ermittlung des Verkehrswerts von nicht kotierten Wertpapieren; Praktikermethode (E. 4.2.2). Das Kreisschreiben zur Verkehrswertberechnung ist für die Gerichte nicht bindend (E. 4.2.3), aber nach ständiger Praxis grundsätzlich anzuwenden (E. 4.2.4). Die Pflichtigen legen nicht substantiiert dar, weshalb im vorliegenden Fall von der Berechnung gemäss Kreisschreiben abgewichen werden müsste (E. 4.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00053 SB.2016.00054 Urteil der 2. Kammer vom 1. Februar 2017
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch die E AG, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2006–2009 Direkte Bundessteuer 2007, hat sich ergeben: I. A ist seit 2001 in der Schweiz ansässig. Er ist Rechtsanwalt mit einer Anwaltskanzlei in D, die er mit Pachtvertrag vom 2./3. Januar 2001 an die ihm gehörende C AG übertrug. Ausserdem war er Inhaber weiterer Beteiligungen. Per 1. April 2007 wurde die Anwaltskanzlei von der C AG an A zurückübertragen. Vom 8. bis 11. Oktober 2012 führte das kantonale Steueramt bei der C AG eine Buchprüfung bezüglich der Steuerperioden 2006 bis 2009 durch. In der Folge erliess der steueramtliche Revisor auch Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschläge für die Eheleute A und B, denen sie mit Ausnahme derjenigen für die Steuerperiode 2007

zustimmten. Mit Entscheid vom 24. April 2014 wurden A und B in Abweichung von den Vorschlägen des steueramtlichen Revisors wie folgt eingeschätzt bzw. veranlagt: Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Einkommen Einkommen Vermögen 2006 steuerbar satzbestimmend 2007 steuerbar 2008 steuerbar* ... 2009 steuerbar* ... (* = Ertrag aus qualifizierter Beteiligung) Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 7. Januar 2015 ab. II. Mit Entscheid vom 20. April 2016 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde bzw. den Rekurs der Pflichtigen teilweise gut und setzte die Steuerfaktoren wie folgt fest: Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Einkommen Einkommen Vermögen 2006 steuerbar satzbestimmend 2007 steuerbar 2008 steuerbar* ... 2009 steuerbar* ... (* = Ertrag aus qualifizierter Beteiligung) III. Mit Beschwerde vom 30. Mai 2016 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, das steuerbare Einkommen der Periode 2007 sei um Fr. ... zu reduzieren und für die Perioden 2006 bis 2009 sei die Bewertung bzw. der Vermögenssteuerwert der Aktien an der C AG im Sinn der Beschwerdeschrift zu korrigieren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2006 bis 2009 (SB.2016.00053) und direkter Bundessteuer 2007 (SB.2016.00054) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (vgl. BGE 131 II 548).

E. 2.3

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (vgl. VGr, 12. März 2014, SB.2013.00054/SB.2013.00055, E. 1.1; RB 1999 Nrn. 149 und 150). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven,

namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen.

E. 3.1

Umstritten ist zunächst die Besteuerung des (unbestrittenen) Zuflusses in der Höhe von Fr. ... in der Steuerperiode 2007. Nach Auffassung der Vorinstanz handelt es sich hierbei um steuerbaren Ertrag. Es sei davon auszugehen, dass die ursprünglichen, d. h. bei Beginn des Pachtverhältnisses im Jahr 2001 bestehenden angefangenen Arbeiten bei Beendigung im 2007 längst abgerechnet worden seien. Die Pächterin habe daher die Verpflichtung zur Rückübertragung von angefangenen Arbeiten in selber Höhe wie bei Beginn des Pachtverhältnisses nur erfüllen können, indem sie neue Mandate akquiriert habe. Dies stelle aber keine Rückübertragung des verpachteten Guts dar, und die entsprechende Verpflichtung könne auch nicht als solche zur unentgeltlichen Erhaltung des Vermögens qualifiziert werden. Bei der Auszahlung handle es sich somit weder um eine Vermögensrückübertragung noch um eine Entschädigung für fehlende Pachtgegenstände. Die Pflichtigen dagegen machen geltend, hierbei handle es sich um eine (steuerfreie) Schadenersatzleistung. Denn laut Pachtvertrag (§ 8 Abs. 4) hätte bei Rückgabe des Pachtgegenstandes (Anwaltskanzlei) ein intakter Kundenstamm mit entsprechenden Vertragsverhältnissen mit Auftraggebern dem Verpächter (dem Pflichtigen) übergeben werden müssen. Das Potenzial dieses Kundenstamms sei auf abrechnungsfähige Leistungen im Umfang von Fr. ... festgelegt worden, was der monetären Qualität des Kundenstamms entspreche, die der Verpächter im Januar 2001 dem Pächter übergeben habe. Der Kundenstamm sei per 2007 auf Fr. ... geschrumpft, weshalb der Pflichtige und die Pächterin (C AG) mit Vertrag vom 21. März 2007 vereinbart hätten, dass die Pächterin dem Pflichtigen als Ersatz für den von ihm erlittenen Schaden eine Zahlung in der Höhe von Fr. ... schulde.

E. 3.2

Der Einkommenssteuer unterliegen laut § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) beim Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG bringen damit im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck (BGE 139 II 363 E. 2.1; 133 II 287 E. 2.1; 131 I 409 E. 4.1; 125 II 113 E. 4a). Nur ein Zugang, der mit keinem "korrelierenden" Abgang belastet ist, stellt sich als Vermögenszugang im steuerrechtlichen Sinn dar. Denn ein korrelierender Abgang "neutralisiert" den Zugang (BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013 und 2C_693/2013, E. 4.2) und lässt den Zugang zur "Nichteinkunft" werden (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 10 N. 28b). Gleiches gilt für die umgekehrte Abfolge, indem zunächst ein Vermögensabgang eintritt, der durch einen korrelierenden Vermögenszugang ausgeglichen wird. Zu denken ist etwa an den Schadenersatz (damnum emergens; vgl. BGr, 1. Februar 2016, 2C_1155/2014, E. 3.2.2). Das korrelierende Ereignis kann vertraglicher oder gesetzlicher Natur sein (BGr, 23. Dezember 2016, 2C_342/2016 und 2C_343/2016, E. 2.2.3). Von einer hinreichenden Korrelation ist freilich nur zu sprechen, falls der

Zusammenhang sachlich und zeitlich derart eng ist, dass der Zugang für den Abgang notwendig und ursächlich ist. Die Neutralisation darf nicht leichthin angenommen werden, ansonsten die Schranke zwischen (steuerlich massgebendem) Einkommenszufluss und (steuerlich unbeachtlicher) Einkommensverwendung zu verwischen droht (BGr, 23. Dezember 2016, 2C_342/2016 und 2C_343/2016, E. 2.2.4). Anders verhält sich, was die Abgeltung entgangenen Gewinns (*lucrum cessans*) betrifft. Im steuertechnischen Sinn handelt es sich bei diesen Zuflüssen um "Ersatzeinkünfte". Leistungen, welche die planwidrig entfallenen Einkünfte oder Erträge ersetzen, sind in gleicher Weise steuerbar wie es die ausgebliebenen Einkünfte oder Erträge gewesen wären (BGr, 1. Februar 2016, 2C_1155/2014, E. 3.2.3). Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa).

E. 3.3

Unbestrittenermassen sind den Pflichtigen in der Steuerperiode 2007 Fr. ... zugeflossen. Zu prüfen ist, ob dieser Vermögenszufluss tatsächlich zu einem Vermögenszugang führt oder ob er nur einen eingetretenen Vermögensschaden ausgleicht und damit einkommenssteuerlich nicht relevant ist.

E. 3.3.1

Laut Rekursschrift wollte der Pflichtige im Jahr 2001 seinen Wohnsitz und Arbeitsplatz in den Grossraum Zürich verlegen. Da EU-Bürger dazumal hierfür noch eine schweizerische Bewilligung benötigten, hat er zwecks Erlangung der schweizerischen Bewilligung die C AG, eine schweizerische Aktiengesellschaft, gegründet. Mit Anstellungsvertrag vom 2. Januar 2001 wurde der Pflichtige von der C AG zum Geschäftsführer/Chief Executive Officer der Gesellschaft bestellt. Darin verpflichtete sich der Pflichtige, seine gesamte Arbeitskraft der Gesellschaft zu Verfügung zu stellen. Am 2./3. Januar 2001 schlossen der Pflichtige und die C AG einen Pachtvertrag. "Pachtgegenstand ist das vom Verpächter [d. h. vom Pflichtigen] unter der Firma C betriebene Anwaltsbüro bzw. dessen Mandanten". Laut § 8 Abs. 1 des Pachtvertrags verkauft und überträgt der Verpächter/Pflichtige der Pächterin das gesamte am Stichtag vorhandene Anlage- und Umlaufvermögen einschliesslich der Forderungen. Der Kaufpreis ist mit dem Pachtzins von Fr. ... jährlich und der Regelung der Absätze 3 und 4 abgegolten (Abs. 2). Gemäss § 8 Abs. 4 des Pachtvertrages gelten "bei Pachtende [...] Absätze 1 und 2 entsprechend zugunsten des Verpächters [...]. Die abrechnungsfähigen, aber nicht abgerechneten Leistungen dürfen SFr. ... nicht unterschreiten". Nach der beigelegten Bilanz des Pflichtigen per 2. Januar 2001 belief sich das Anlagevermögen, das sich hauptsächlich aus der "Büroeinrichtung Dr. A" zusammensetzte, auf Fr. ..., während das Umlaufvermögen "Forderungen" in der Höhe von Fr. ... und "Schecks, Kassenbestand, Bankguthaben" im Wert von Fr. ... aufwies. Mit Betriebsübergabevertrag vom 21. März 2007 übernahm der Pflichtige von der C AG, die er bei Vertragsabschluss selber vertrat, u. a. "a) das Anlagevermögen zum Buchwert; b) nicht aber das Umlaufvermögen, welches der Gesellschaft verbleibt". In Ziff. 4 des Vertrags wird festgestellt, dass die abrechnungsfähigen Leistungen maximal Fr. ... betragen, weshalb die C AG dem Pflichtigen per 1. April 2007 Fr. ... schulde. Laut Bilanz der C AG per 31. März 2007 betragen das Umlaufvermögen Fr. ... und das Anlagevermögen Fr. ... (u. a. mehrere Fahrzeuge der Marke Jaguar).

E. 3.3.2

Durch den Pachtvertrag verpflichtet sich der Verpächter, dem Pächter eine nutzbare Sache oder ein nutzbares Recht zum Gebrauch und zum Bezug der Früchte oder Erträge zu überlassen, und der Pächter, dafür einen Pachtzins zu leisten (Art. 275 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR] in Verbindung mit Art. 117 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG]). Im vorliegenden Fall wurde der "Pachtgegenstand" jedoch "verkauft", der "Kaufpreis" durch einen "Pachtzins" getilgt und mit Betriebsrückgabevertrag wurde lediglich das Anlagevermögen zurückübertragen. Ob es sich beim "Pachtvertrag" zwischen dem Pflichtigen und seiner Gesellschaft in der Tat um einen Pachtvertrag im Sinn von Art. 275 ff. OR gehandelt hat, kann offenbleiben. Denn die Beweislast dafür, dass dem Vermögenszufluss von Fr. ... ein korrelierender Vermögensabfluss gegenübersteht, obliegt dem Steuerpflichtigen (E. 3.2 am Ende). Dieser Nachweis ist jedoch aus den nachfolgenden Gründen misslungen.

E. 3.3.3

Gemäss § 8 Abs. 4 des Pachtvertrags vom 2./3. Januar 2001 gelten bei Pachtende "Absätze 1 und 2 entsprechend zugunsten des Verpächters". In § 8 Abs. 1 ist vorgesehen, dass "das gesamte am Stichtag vorhandene Anlage- und Umlaufvermögen einschliesslich der Forderungen" übertragen werden. Mit Betriebsübergabevertrag vom 21. März 2007 wurde jedoch lediglich das Anlage- und nicht das Umlaufvermögen übernommen. Insoweit wurden die Bedingungen von § 8 Abs. 4 des Pachtvertrags vom 2./3. Januar 2001 nicht vollständig eingehalten und kann mangels vollständiger Rückübertragung des Pachtgegenstands gar nicht die Rede davon sein, dass die Pächterin einen Kundenstamm von mangelhafter Güte zurückübertragen hätte und beim Pflichtigen dadurch ein Vermögensabfluss resultierte. Stattdessen wurde im Betriebsübergabevertrag vom 21. März 2007 ein "Vermögensabfluss" bei der C AG festgestellt und diese verpflichtet, dem Pflichtigen Fr. ... zu bezahlen. Dieser Betriebsübergabevertrag vom 21. März 2007 wurde zwischen dem Pflichtigen und dem Pflichtigen als Vertreter der C AG geschlossen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Selbstkontrahieren grundsätzlich unzulässig, weil das Kontrahieren eines Vertreters mit sich selbst regelmässig zu Interessenkollisionen führt. Selbstkontrahieren hat grundsätzlich die Ungültigkeit des betreffenden Rechtsgeschäfts zur Folge. Denn aufgrund des Interessenkonflikts besteht eine negative Vermutung über den Umfang der Vollmacht des Vertreters in dem Sinn, dass die Vollmacht des Vertreters ein Selbstkontrahieren nicht abdeckt. Das Insichgeschäft gilt mangels Zurechenbarkeit an den Vertretenen zunächst als schwebend unwirksam. Die Vermutung der Ungültigkeit kann nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung auf zwei Arten widerlegt werden: einerseits durch den Nachweis, dass die Gefahr einer Benachteiligung des Vertretenen nach der Natur des Geschäfts ausgeschlossen ist, andererseits durch den Nachweis, dass der Vertretene den Vertreter zum Vertragsschluss mit sich selbst besonders ermächtigt oder das Geschäft nachträglich genehmigt hat. Nur wenn die negative Vermutung widerlegt wird, ist das Insichgeschäft gültig zustande gekommen. Andernfalls ist es als von Anfang an als ungültig zu erachten (BGr, 22. Mai 2013, 4A_127/2013, E. 6.1; 3. Dezember 2012, 4A_360/2012, E. 4; BGE 127 III 332 E. 2a; 126 III 361 E. 3a). Ob der Betriebsübergabevertrag vom 21. März 2007 zufolge Selbstkontrahierens als ungültig zu betrachten ist, braucht nicht abschliessend geklärt zu werden. Jedenfalls taugt ein mit dem Mangel eines Interessenkonflikts behaftetes

Beweismittel nicht, um einen korrelierenden Vermögensabfluss nachzuweisen.

E. 3.3.4

Wie die Vorinstanz ausführt, liegt es in der Natur der übertragenen abrechnungsfähigen Leistungen, dass sie abgerechnet werden und mit der Bezahlung ihre Existenz verlieren. So hätte die Pächterin diese Verpflichtung nur erfüllen können, wenn sie selbst neue Mandate in entsprechendem Umfang akquiriert hätte. Zu Recht rügt der Pflichtige, dass im Fall einer Unternehmenspacht der Kundenstamm nach über sieben Jahren Pachtdauer nicht mehr aus genau denselben Kunden bestehen wird, die ursprünglich übertragen worden waren. Zutreffend ist auch, dass der Pächter für Verschlechterungen, die er bei gehöriger Bewirtschaftung hätte vermeiden können, wozu auch eine verschuldete Verkleinerung des Kundenstamms zählen kann, Ersatz leisten muss (Art. 299 Abs. 3 OR; allgemein Art. 97 Abs. 1 OR). Laut Beschwerdeschrift besteht der Pachtgegenstand im vorliegenden Fall hauptsächlich "aus immateriellen Werten wie Wissen und Erfahrung des angestellten Anwaltes, Dr. A, dem Kundenstamm und dem Akquisitionspotenzial bzw. dem Ruf als hervorragenden Anwalt und Berater". Mit anderen Worten handelte es sich bei den immateriellen Werten vor allem um Eigenschaften des Pflichtigen selbst. Zur Betreuung und Nutzung des übertragenen Kundenstamms stellte die C AG – laut Beschwerdeschrift – den Pflichtigen mit Arbeitsvertrag vom 2. Januar 2001 an. Damit kam die Pächterin ihren Sorgfaltspflichten zur Genüge nach, sodass eine allfällige Einbusse auf dem Kundenstamm nicht als "verschuldet" erachtet werden kann bzw. sie wäre bei gehöriger Bewirtschaftung nicht zu verhindern gewesen. Denn niemand wäre besser in der Lage gewesen, diese immateriellen Werte, die so sehr vom Pflichtigen abhängen, zu bewahren als der von ihr angestellte Pflichtige selbst. Der Pflichtige verlangt mithin Schadenersatz von der C AG für einen "Schaden", den er als Geschäftsführer der C AG gänzlich oder zu einem grossen Teil selbst verursacht hat. Dabei handelt es sich jedoch nicht um Schadenersatz i.S.v. Art. 299 bzw. Art. 97 OR.

E. 3.3.5

§ 8 Abs. 4 des Pachtvertrags geht weiter als Art. 299 Abs. 3 OR bzw. Art. 97 Abs. 1 OR, indem er bei Pachtende abrechnungsfähige, aber nicht abgerechnete Leistungen im Wert von mindestens Fr. ... garantiert, ohne dass eine Pflichtverletzung und ein Verschulden der Pächterin nachgewiesen werden müssten. Hätte die Pächterin (C AG) dem Pflichtigen abrechnungsfähige, aber nicht abgerechnete Forderungen im Wert von mindestens Fr. ... übertragen, so wären die Erträge, die dem Pflichtigen nach Rechnungsstellung für diese noch nicht abgerechneten Leistungen zugeflossen wären, vom Pflichtigen zu versteuern gewesen. Die Leistung der C AG in der Höhe von Fr. ... ersetzt somit einen allenfalls entgangenen Gewinn (lucrum cessans), der dem Pflichtigen laut seinen Behauptungen dadurch entstanden sein soll, dass die laut Pachtvertrag geschuldeten abrechnungsfähigen, aber nicht abgerechneten Leistungen im Wert von mindestens Fr. ... nicht übertragen wurden. Sie ist auch unter diesem Aspekt entsprechend zu besteuern. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

E. 4.1

Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2006 bis 2009 ist sodann die Bewertung der 100 Aktien, die der Pflichtige an der C AG hielt, strittig. Der Pflichtige macht unter Berufung auf die Praxis der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) geltend, die von der Vorinstanz angewandte Praktikermethode führe im Einzelfall zu einem sachlich nicht

nachvollziehbaren Ergebnis. Eine Ausnahme von dieser Methode sei geboten bei der erschwerten oder gar nicht möglichen Veräusserbarkeit des Ertragswerts. Dies könne der Fall sein, wenn der Ertrag einer Gesellschaft ausschliesslich oder praktisch ausschliesslich auf der Leistung einer an der Gesellschaft ganz oder mehrheitlich beteiligten Einzelperson (Beteiligung von mehr als 50 %) beruhe. Werde – wie im vorliegenden Fall – die Wertschöpfung allein vom Mehrheitsbeteiligten erzielt und werde mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die administrative Unterstützung kein weiteres Personal beschäftigt, seien der Ertragswert und der Substanzwert je einfach zu gewichten.

E. 4.2.1

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Dabei wird das Vermögen gemäss § 39 Abs. 1 StG zum Verkehrswert bewertet. Als Verkehrswert gilt der objektive Marktwert eines Vermögensobjekts. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer bzw. ein fernstehender Dritter unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (vgl. BGE 128 I 240 E. 3.2.1; BGr, 22. Juni 2015, 2C_1118/2014, E. 2.1).

E. 4.2.2

Unbestrittenermassen ist der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere gemäss Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer vom 21. August 1998 (ZStB I Nr. 22/200) für die Steuerperiode 2006 gestützt auf die Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Ausgabe 1995; ZStB I Nr. 22/205 [Wegleitung 1995]) und ab Steuerperiode 2007 gestützt auf das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz Nr. 28 vom 21. August 2006 bzw. vom 28. August 2008 (KS Nr. 28) zu ermitteln. Sowohl nach der Wegleitung 1995 (Rz. 41) als auch laut KS Nr. 28 (Rz. 41) ergibt sich der Unternehmenswert bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften grundsätzlich nach der Mittelwertmethode (Praktikermethode) durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts.

E. 4.2.3

Weder die Wegleitung 1995 noch das KS Nr. 28 bilden Bundesrecht, vielmehr handelt es sich um Verwaltungsverordnungen, die Gerichte nicht binden. Sie wenden sich an die rechtsanwendenden Behörden und bezwecken im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere. Sie enthalten somit verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten, begründen aber keine Rechte und Pflichten (BGr, 12. Juni 2009, 2C_800/2008, E. 5.1). Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten (vgl. BGE 139 V 122 E. 3.3; 133 V 587 E. 6.1; 133 II 305, E. 8.1) und es sich um eine eher technische Materie von begrenzter Justiziabilität handelt. Eine solche Konstellation ist in steuerlichen Bewertungsfragen gegeben, weswegen das Bundesgericht in seiner Praxis das KS Nr. 28 jedenfalls im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen regelmässig in seine

Erwägungen einbezieht (vgl. BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, E. 3.5; 24. Juni 2010, 2C_881/2008, E. 2.3; 15. April 2010, 2C_504/2009, E. 3.3).

E. 4.2.4

Das KS Nr. 28 gilt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da darin die Überlegungen, die für die Preisbildung bei nicht an der Börse kotierten Wertpapieren im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen. Davon ist nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertbegriffs dies gebietet oder dies mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalls notwendig ist (vgl. BGr, 30. Juni 2014, 2C_1168/2013 und 2C_1169/2013, E. 3.6; 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, E. 3.6; 15. April 2010, 2C_504/2009, E. 3.3).

E. 4.3

Die von den Vorinstanzen vorgenommene Bewertung der C AG unter Einbezug des Substanz- und des Ertragswerts entspricht der allgemeinen, schematischen Regelung in der Wegleitung bzw. im KS Nr. 28, die nicht zuletzt mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit auch bei Einmann-Aktiengesellschaften sowie stark personenbezogenen KMU-Unternehmen zur Anwendung zu gelangen hat (StGr BL, 10. August 2012 = BStPra 5/2013). Wie der Pflichtige rügt, enthält der Kommentar der SSK zu KS Nr. 28 (jeweils zu Rz. 5) einen Hinweis, dass bei der "Bewertung einer Gesellschaft mit nicht bzw. schwer veräusserbarem, von der Leistung einer Einzelperson abhängigem Ertragswert" bei Vorliegen der vom Pflichtigen genannten Voraussetzungen (vgl. E. 4.1) der Ertragswert und der Substanzwert – auf Antrag – je einfach gewichtet werden können. Substanziierung und Nachweis der Voraussetzungen obliegt dabei dem Steuerpflichtigen, da die Bewertung aufgrund der Wegleitung die Vermutung begründet, sie gebe den Verkehrswert richtig wieder, sodass der vom Fiskus für diesen Wert zu leistende Nachweis als erbracht gilt und es am Steuerpflichtigen liegt, den Gegenbeweis anzutreten (StRG, 29. Mai 2015, 1 ST.2015.43, E. 1c am Ende). Der Pflichtige beschränkt sich jedoch auf das Vorbringen der Rüge, ohne diese auch nur ansatzweise – wenigstens durch Verweise auf vorhandene Aktenstücke – zu substantizieren, geschweige denn einen Nachweis zu erbringen. Soweit ersichtlich, hat er diesen Antrag, dass Ertrags- und Substanzwert je einfach gewichtet werden sollen, bislang noch nie gestellt, womit zusätzlich fraglich ist, ob er dieses Vorbringen angesichts des Novenverbots (vgl. E. 2.3) erstmals vor Verwaltungsgericht geltend machen kann. Abgesehen davon ist es dem Pflichtigen mangels substantiierten Nachweises ohnehin nicht gelungen, die obengenannte Vermutung zu entkräften. Wie erwähnt gilt diese Vermutung grundsätzlich auch in den Ausnahmefällen. Ein blosser Verweis auf einen Ausnahmefall ohne Bezugnahme auf den konkreten Einzelfall vermag diese Vermutung nicht zu entkräften. Selbst unter Berücksichtigung der nicht vorgebrachten, aber aktenkundigen Umstände, dass der Pflichtige ganz oder mehrheitlich an der C AG beteiligt und in der Steuerperiode 2006 und bis 21. März 2007 Geschäftsführer der C AG an der Wertschöpfung beteiligt war, genügt dies für die Annahme eines Ausnahmefalls für die Steuerperioden 2007 bis 2009 ohnehin nicht, aber auch für die Steuerperiode 2006 nicht. Denn die weiteren Umstände, z. B. Hilfskräfte oder administrative Unterstützung, bleiben im Dunkeln. Demzufolge ist die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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