

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00046 vom 25. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00046

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00046 du 25 septembre 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00046 del 25 settembre 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2021 | Berufskostenabzug: Abgrenzung Haupt- und Nebenerwerb // Vermögenssteuerwert nicht kotierter Aktien. Fraglich ist, ob die unselbständige Tätigkeit der Pflichtigen als Haupt- oder Nebenerwerb qualifiziert. Die Unterscheidung wirkt sich auf die abziehbaren Berufskostenpauschalen (§ 26 Abs. 2 StG bzw. Art. 10 der Berufskostenverordnung) aus (E. 2.1). Für Auslagen infolge Ausübung einer Nebenbeschäftigung in unselbständiger Stellung beträgt der Pauschalabzug 20% der Einkünfte aus der Nebenbeschäftigung (E. 2.2). Das Bundesgericht ging in einem die Quellensteuer betreffenden Entscheid davon aus, dass Nebenerwerb nach der Praxis vorliege, wenn eine hauptberuflich erwerbstätige Person beim gleichen oder bei anderen Arbeitgebern nebenberuflich tätig sei oder wenn eine nicht hauptberuflich tätige Person zeitweilig bei einem oder mehreren Arbeitgebern erwerbstätig sei. Dabei setze der Nebenerwerb grds. eine Haupterwerbstätigkeit voraus. I.d.R. könne davon ausgegangen werden, dass eine Nebenerwerbstätigkeit vorliege, wenn die wöchentliche Arbeitszeit weniger als 15 Stunden und das monatliche Bruttoeinkommen weniger als Fr. 2'000.- betrage. Dabei könne es sich aber nur um eine Vermutung handeln. Sie könne durch den Nachweis, dass es sich tatsächlich um das Haupterwerbseinkommen handle, umgestossen werden (E. 2.3.3). Vorliegend handelt es sich um eine schon länger und regelmässig ausgeübte Tätigkeit der Pflichtigen, weshalb es sich nicht bloss um einen Nebenerwerb handelt (E. 2.3.4). Rückweisung der Sache zur Prüfung der von der Pflichtigen geltend gemachten «normalen» Berufskostenabzüge (E. 3). Verkehrswert der Aktien des Ehemanns (E. 4): Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern i.d.R. ein Schätz- oder Vergleichswert (E. 4.1.1). Der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere ist gestützt auf das KS Nr. 28 zu ermitteln (E. 4.1.2). Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften ergibt sich der Unternehmenswert laut KS Nr. 28 Rz. 34 grundsätzlich nach der Mittelwertmethode (Praktikermethode) durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts (E. 4.1.3). Bestätigung des Vermögenssteuerwerts, welcher das kantonale Steueramt gestützt auf die Bewertung des Sitzkantons ermittelt hat (E. 4.2). Rückweisung an das Steuerrekursgericht.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00046 Urteil der 2. Kammer vom 25. September 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale

Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021, hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute B und A (nachfolgend: die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2021 für den Pflichtigen Fr. ... aus unselbständigem Haupterwerb bei der C AG. Für die Pflichtige deklarierten sie, ebenfalls aus unselbständigem Haupterwerb im Rahmen ihrer Tätigkeit als ... beim Amt D, der Firma E, der Firma F, der Firma G, der H AG und der Firma I, Fr. ... (nach Abzug von Berufsauslagen von Fr. ...). Weitere Fr. ... deklarierten sie aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Pflichtigen im selben Tätigkeitsbereich (nach Abzug unter anderem von Weiterbildungskosten). Im Wertschriftenverzeichnis wurden 500 Aktien der C AG (die Hälfte aller Aktien) mit einem Steuerwert von Fr. ... deklariert. Insgesamt wurden das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. ... und das steuerbare Vermögen mit Fr. ... beziffert. Die für die Pflichtige geltend gemachten Berufsauslagen von Fr. ... setzten sich gemäss Formular wie folgt zusammen: Fahrkosten für öffentliche Verkehrsmittel und Fahrrad bzw. Kleinmotorrad Fr. ... und Fr. ..., Mehrkosten der Verpflegung Fr. ... und pauschal Fr. ... für übrige für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten. Weiterbildungskosten der Pflichtigen von insgesamt Fr. ... waren in der Aufstellung ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit enthalten. B. Am 20. Januar 2023 forderte das kantonale Steueramt unter anderem den belegmässigen Nachweis der geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten ein. In der Folge reichten die Pflichtigen mehrere Belege ein. Am 17. Februar 2023 folgte der Einschätzungsvorschlag, wonach das steuerbare Einkommen auf Fr. ... festgesetzt werde. In diesem Zusammenhang wurden die von der Pflichtigen deklarierten Fr. ... als "Einkünfte aus unselbständigem Nebenerwerb" aufgeführt und die zugehörigen Berufsauslagen auf pauschal Fr. ..., 20% der Einkünfte, festgelegt. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. ... beziffert; für die Aktien der C AG wurden anstatt Fr. ... neu Fr. ... eingesetzt, dies gemäss der Einschätzung der Steuerbehörde des Kantons J, wo die Gesellschaft ihren Sitz hat. Am 6. März 2023 erhoben die Pflichtigen dagegen Einwendungen. Sie machten geltend, der unselbständige Erwerb der Pflichtigen entspreche einem Arbeitspensum von 65% neben dem selbständigen Erwerb von ca. 35%. Die Bewertung der Aktien sei ebenfalls unzutreffend, hätten doch der Pflichtige und ein weiterer Gesellschafter die Aktien im Jahr 2015 zu je 50% durch Einzahlung eines Eigenkapitals von je Fr. ... übernommen. Es seien später grössere Lohnreserven gebildet worden, die jedoch zweckgebunden seien und als normaler Arbeitslohn entrichtet werden müssten. Ein über den Substanzwert hinausgehender Marktwert bestehe ebenfalls nicht. Das kantonale Steueramt forderte am 3. April 2023 Kopien sämtlicher Arbeitsverträge der Pflichtigen ein und eine Bestätigung jedes Arbeitgebers, an welchen Tagen sie pro 2021 wie viel gearbeitet habe. Bezüglich der Bewertung der Aktien hielt das kantonale Steueramt fest, Einwendungen dagegen müssten direkt im Kanton J erhoben werden. Am 16. Juni 2023 reichten die Pflichtigen weitere Unterlagen ins Recht, darunter Aufstellungen der Arbeitgeber der Pflichtigen. Mit Einschätzungsentscheid vom 27. Juni 2023 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. ... festgesetzt, während das steuerbare Vermögen gemäss Einschätzungsvorschlag bei Fr. ... belassen wurde. C. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 17. Juli 2023 Einsprache beim kantonalen Steueramt und wiederholten ihre Standpunkte. Die Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 1. September 2023 abgewiesen. II. Mit Rekurs vom 19. September 2023 beantragten die Pflichtigen beim Steuerrekursgericht die Veranlagung des 50%-Aktienanteils des Pflichtigen an der C AG gemäss dem vorhandenen Eigenkapital von total Fr. ...; ein 50%-Anteil entspreche Fr. ... Sodann sei die Berufstätigkeit der Pflichtigen als ... als Haupterwerbstätigkeit zu klassifizieren und es sei

die Gewährung der in der Steuererklärung deklarierten Abzüge für diese Haupttätigkeit zu gewähren. Der Rekurs wurde am 10. April 2024 abgewiesen. Die Kosten wurden den Pflichtigen auferlegt. III. Am 13. Mai 2024 reichten die Pflichtigen in Wiederholung der beim Steuerrekursgericht gestellten Anträge Beschwerde beim Verwaltungsgericht ein. Zudem beantragten sie die Auferlegung der Kosten sowohl für das Rekurs- als auch das Beschwerdeverfahren dem Kanton Zürich und eine angemessene Entschädigung für die Ausarbeitung der Beschwerde, nämlich Fr. 5'400.-. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 16. Mai 2024 auf eine Vernehmlassung. Der Kanton Zürich beantragte am 31. Mai die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Kammer erwägt:

- 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht 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.
- 1.2 Aufgrund des unter Fr. 20'000.- liegenden Streitwerts fiel der Entscheid in die Einzelrichterzuständigkeit (§ 38 b Abs. 1 lit. c des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Da sich aber Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen, rechtfertigt sich die Übertragung der Entscheidung an die Kammer (§ 38b Abs. 2 VRG).
- 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist 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 infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. 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. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, die unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548). Die von den Pflichtigen eingereichten Beilagen unterliegen nur insoweit nicht dem Novenverbot, als sie der Stützung der bereits vor Vorinstanz geltend gemachten Rechtsverletzung dienen.

E. 2.1

Vorab ist darauf einzugehen, ob die unselbständige Tätigkeit der Pflichtigen als ... insgesamt ein Haupt- oder Nebenerwerb ist. Während sich die Pflichtigen auf den Standpunkt stellen, es handle sich dabei um eine Haupterwerbstätigkeit, sind der Beschwerdegegner und die Vorinstanz gegenteiliger Ansicht. Die Unterscheidung wirkt sich auf die abziehbaren Berufskostenpauschalen aus.

E. 2.2

Nach § 26 Abs. 1 StG werden als Berufskosten die notwendigen Kosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 5'000.- für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a; in der bis 31. Dezember 2023 gültigen Fassung), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b) und die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) abgezogen. Gemäss § 26 Abs. 2 StG legt die Finanzdirektion Pauschalansätze für diese Berufskosten fest. Dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis höherer Kosten offen; der Höchstbetrag gemäss Abs. 1 lit. a bleibt vorbehalten. In der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung unter

Berücksichtigung des Aus- und Weiterbildungsabzugs (ab Steuerperiode 2018), in der hier relevanten Fassung vom 19. April 2018, sind die entsprechenden Pauschalen im Sinn von § 26 StG festgelegt. Im Kantonsblatt Zürich der ESTV, Stand Februar 2024, wird die genannte Verfügung mit "VPBU" abgekürzt. Für Auslagen infolge Ausübung einer Nebenbeschäftigung in unselbständiger Stellung beträgt der Pauschalabzug 20% der Einkünfte aus der Nebenbeschäftigung, mindestens jedoch Fr. 800.- und höchstens Fr. 2'400.- (vgl. VPBU, Bestimmung I, Ziff. 4). Sind beide Ehegatten erwerbstätig, werden die Abzüge für die Berufsauslagen für jeden Ehegatten nach Massgabe seiner Beschäftigung berechnet (Bestimmung II). Auch auf eidgenössischer Ebene sind gestützt auf Art. 26 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) mit Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) entsprechende Pauschalansätze festgelegt worden, wobei bei einem Nebenerwerb gemäss Art. 10 dieselbe Regelung wie in der kantonalen VPBU gilt.

E. 2.3.1

Nach § 17 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile, steuerbar. Gemäss Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021 (§ 17 N 14), ist eine Nebenerwerbstätigkeit (auch als Nebenbeschäftigung bezeichnet) eine Betätigung ausserhalb des übertragenen Aufgabenbereichs, die üblicherweise dadurch gekennzeichnet sei, dass sie zum Beispiel an einem anderen Arbeitsort, in Benutzung anderer Hilfsmittel, ausserhalb der Arbeitszeit der Hauptbeschäftigung ausgeübt werde. Nebenerwerb sei ein Erwerb, der in zeitlicher und finanzieller Hinsicht von untergeordneter Bedeutung sei. Eine Nebenerwerbstätigkeit liege in der Regel vor, wenn daneben noch eine Haupterwerbstätigkeit bestehe. Trotzdem werde aber auch dann von einer Nebenerwerbstätigkeit gesprochen, wenn keine eigentliche hauptberufliche Erwerbstätigkeit (mehr) ausgeübt werde (wie dies bei Studierenden oder Rentnern häufig, aber auch bei Ehepartnern der Fall sei), die Erwerbstätigkeit also nur eine (auch zeitlich) untergeordnete Bedeutung habe und die steuerpflichtige Person ihren Lebensunterhalt zur Hauptsache aus anderen Quellen als ihrer Erwerbstätigkeit bestreite. Als unselbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 17 StG gelte daher auch jede gegen Entgelt ausgeübte Nebenbeschäftigung im Arbeitsverhältnis, die nicht dazu diene, den Lebensunterhalt der steuerpflichtigen Person (und ihrer Familie) zu bestreiten, wobei es unerheblich sei, ob das Erwerbsmotiv oder ein ideelles Motiv für die Ausübung der Tätigkeit im Vordergrund stehe. Allerdings halten die Kommentatoren in Zusammenhang mit den abziehbaren Berufskosten nach § 26 StG fest, bei einem regelmässigen Nebenberuf kämen die normalen Pauschalabzüge für Berufskosten und nicht der Pauschalabzug von 20% des Nettolohns zur Anwendung (§ 26 N. 98; siehe vorn, E. 2.2; so auch schon Kreisschreiben Nr. 26 vom 22. September 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit; siehe auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., Basel 2019, Art 26 N 70).

E. 2.3.2

Das Bundesgericht hat sich mit Entscheid vom 11. Juni 2009 – noch vor der Quellensteuerrevision per 2021 – in Zusammenhang mit dem Quellensteuerabzug für

Nebenerwerb zur Definition des Nebenerwerbs geäussert, worauf zurückzukommen ist (BGr, 2C_786/2008). Zwar geht es vorliegend nicht um eine Quellenbesteuerung. In den Quellensteuertarifen des Kantons sind aber die Berufskosten nach § 26 StG berücksichtigt. Insoweit und wegen des Gleichbehandlungsgebots rechtfertigen sich daher Querverweise (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 89 N 1; § 90 N. 1, N. 7). Vor der Quellensteuerrevision per 2021 betrug der Quellensteuersatz im Bund bei Nebenerwerb 1% der Bruttoleistungen gemäss damaligen Tarifcode D (dem sogenannten "Nebenerwerbstarif"; Guido Jud/Patrick Meier in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 85 N 20, auch zum Folgenden). Am 1. Januar 2021 ist die Verordnung des EFD vom 11. April 2018 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) in Kraft getreten, wonach Konstellationen, in denen ein Quellenbesteuerter eine oder mehrere Teilzeit-Erwerbstätigkeiten ausübt, neu durch satzbestimmende Umrechnung des Lohns Rechnung getragen wird bei ansonsten Anwendung der ordentlichen Quellensteuertarife. Der Begriff "Nebenerwerbstätigkeit", wie er noch in der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993 unter Art. 1 Abs. 1 lit. d Ziff. 1 verwendet wurde, erscheint nicht mehr. Dies wurde mit teils markanten Abweichungen begründet, die sich aus Vergleichsberechnungen unter Anwendung des Tarifcodes D Ziff. 1 einerseits bzw. der effektiv geschuldeten Quellensteuer von Haupt- und Nebenerwerb zum Gesamtsatz auf der Basis des ordentlichen Tarifs andererseits ergeben hätten. Tarifcode D Ziff. 1 wurde daher ersatzlos gestrichen (Erläuterungen des EFD vom 11. April 2018 zur Totalrevision der Quellensteuerverordnung, Art. 1 Abs. 1). Für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten hauptberuflich in der Schweiz erwerbstätig waren, galt Tarifcode C (vgl. BGr, 11. Juni 2009, 2C_786/2008, E. 2.1). Nach heutigem Art. 1 Abs. 1 lit. c QStV kommt Tarifcode C bei in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Eheleuten, die beide erwerbstätig sind, zur Anwendung, unabhängig von der Höhe der Einkünfte. Entsprechend sind auch im Kanton Zürich seit dem 1. Januar 2021 quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende mit mehreren Erwerbstätigkeiten nach dem massgebenden ordentlichen Tarif quellensteuerpflichtig und ist der bisherige Tarifcode D für Nebenerwerbseinkommen entfallen (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 90 N. 3a). Bis dahin galten sämtliche Erwerbstätigkeiten, welche eine quellensteuerpflichtige Arbeitnehmerin bzw. ein quellensteuerpflichtiger Arbeitnehmer neben der Haupterwerbstätigkeit ausübte, als Nebenerwerb. Beim Erzielen mehrerer Erwerbseinkommen wird demnach nicht mehr der Tarif D angewandt, sondern es werden grundsätzlich sämtliche Lohneinkommen nach dem massgebenden ordentlichen Tarif quellensteuerpflichtig. Für verheiratete, in ungetrennter Ehe lebende Arbeitnehmende galt bei hauptberuflicher Erwerbstätigkeit beider Ehegatten kantonal Tarif C (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A [alte Fassung], Zürich 2013, § 90 N. 3). Nach der Revision kommt bei in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Eheleuten, die beide erwerbstätig sind, Tarif C zur Anwendung. Die Höhe der Einkünfte für die Annahme einer Erwerbstätigkeit spielt keine Rolle (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, neue Fassung, § 90 N. 3).

E. 2.3.3

Gemäss erwähntem, noch vor der Quellensteuerrevision ergangenem Bundesgerichtsentscheid liegt Nebenerwerb nach der Praxis vor, wenn eine hauptberuflich erwerbstätige Person beim gleichen oder bei anderen Arbeitgebern nebenberuflich tätig ist oder wenn eine nicht hauptberuflich tätige Person zeitweilig bei einem oder mehreren

Arbeitgebern erwerbstätig ist (BGr, 11. Juni 2009, 2C_786/2008, E. 2.1). Das Bundesgericht hielt fest, Nebenerwerb setze grundsätzlich eine Haupterwerbstätigkeit voraus. In der Regel könne davon ausgegangen werden, dass eine Nebenerwerbstätigkeit vorliege, wenn die wöchentliche Arbeitszeit weniger als 15 Stunden und das monatliche Bruttoeinkommen weniger als Fr. 2'000.- betrage. Dabei könne es sich aber nur um eine Vermutung handeln. Sie könne durch den Nachweis, dass es sich tatsächlich um das Haupterwerbseinkommen handle, umgestossen werden (BGr, 11. Juni 2009, 2C_786/2008, E. 2.2 [in Verbindung mit E. 2.1, mit Hinweisen]). Im zu beurteilenden Fall hatte der Beschwerdeführer ein Einkommen erzielt, das zeitlich und betragsmässig die Schranken für Nebenerwerb nicht überstieg. Das Bundesgericht bejahte unter den gegebenen dortigen Umständen dennoch, dass der Beschwerdeführer eine ausschliessliche Erwerbstätigkeit ausgeübt habe, ohne Ersatz- oder anderweitige Einkünfte erhalten zu haben. Diesfalls liege kein Nebenerwerb vor, der ein Abstandnehmen vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertige. Vielmehr sei eine solche Tätigkeit als (bescheidener) Haupterwerb zu betrachten, der mit dem entsprechenden Tarif zu besteuern sei (BGr, 11. Juni 2009, 2C_786/2008, E. 3.1 und E. 3.3).

E. 2.3.4

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung lassen somit eine Arbeitszeit von wöchentlich weniger als 15 Stunden bzw. ein monatliches Bruttoeinkommen von weniger als Fr. 2'000.- nicht einfach auf einen Nebenerwerb schliessen, was schon vor der Quellensteuerrevision galt. Insbesondere setzt ein Nebenerwerb grundsätzlich einen Haupterwerb voraus. Sodann ist die Frage der "regelmässigen" oder aber nur "zeitweiligen" Tätigkeit ebenfalls zu berücksichtigen. Nichts anderes kann sich für den Kanton Zürich bzw. vorliegend ergeben, gerade bei einem "regelmässigem Nebenberuf" (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 17 N 12; § 26 N 98; zum Ganzen auch Peter Locher/Ernst Giger/Andrea Pedroli, Kommentar DBG, II. Teil, 2. A., Basel 2022, Art. 85 N. 29 f.). An dieser Stelle ist der Klarheit halber festzuhalten, dass sogenannte "Hausfrauentätigkeit" nicht eine auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit ist. Entsprechend wird beispielsweise im Zuger Steuerbuch ausgeführt, wenn eine Hausfrau aushilfsweise eine Erwerbstätigkeit im Büro oder Verkauf ausübe, handle es sich demzufolge nicht um eine Nebenerwerbs-, sondern um eine Haupterwerbstätigkeit (Erläuterungen zu § 16 [des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000] Ziff. 8.7). Entsprechend kann es sich bei den unselbständigen gleichartigen Erwerbstätigkeiten der Pflichtigen, die sie schon länger und regelmässig ausübt, gesamthaft gesehen nicht bloss um einen Nebenerwerb im dargelegten Sinn handeln, dies auch wegen des Gleichbehandlungsgebots im Vergleich mit Quellensteuerpflichtigen. Immerhin deklarierte die Pflichtige in der Steuererklärung 2020 ein Einkommen von Fr. ..., nebst Fr. ... aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in der Steuererklärung 2021 Fr. ..., nebst Fr. ... aus selbständiger Erwerbstätigkeit und in der Steuererklärung 2022 Fr. ..., nebst Fr. ... aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Somit gelingt ihr die Umstossung der Vermutung, dass es sich bei ihrer unselbständigen Tätigkeit insgesamt "lediglich" um eine Nebenerwerbstätigkeit und nicht eine Haupterwerbstätigkeit handeln soll. Selbstredend kann der Pflichtigen die berufliche Tätigkeit des Pflichtigen nicht als "ihre" hauptberufliche Tätigkeit "angerechnet" werden. Die Berufskostenabzüge kann denn auch jede unselbständig erwerbstätige Person beanspruchen. Somit kann jeder unselbständig erwerbstätige Ehegatte seine Berufskosten individuell geltend machen (VPBU, Bestimmung II; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 26 N. 9; vgl. Claudia Suter/Sigrit Meier in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, Art. 26 N. 4).

Auch deswegen muss die Qualifikation der Erwerbstätigkeit jedes Ehegatten individuell erfolgen. Davon abgesehen kommen bei einem regelmässigen Nebenberuf ohnehin nur die "normalen" Berufskostenabzüge bzw. die "normalen" Pauschalabzüge für Berufskosten infrage (siehe E. 2.3.1).

E. 3

Unter den gegebenen Umständen ist die Sache zur Prüfung der von der Pflichtigen geltend gemachten "normalen" Berufskostenabzüge an die Vorinstanz zurückzuweisen. Da die Pflichtige nicht voll unselbständig erwerbstätig war, wird auch die angemessene Kürzung der einzelnen Berufskostenabzüge zu prüfen sein. An dieser Stelle ist kurz auf den Umfang des Pensums der Pflichtigen sowie die von ihr geltend gemachten Abzüge einzugehen:

E. 3.1

Die Vorinstanz ging, gestützt auf die Akten, für die infrage stehende Steuerperiode von einer Gesamtarbeitszeit der Pflichtigen bei der Firma E und Firma G von 185 Stunden aus. Die darüber hinaus aufgewendeten Stunden könnten nur grob geschätzt werden und würden ca. 22 Stunden ausmachen. Die insgesamt 207 Arbeitsstunden würden zeitlich knapp 11% eines Vollzeitpensums von 1'920 Stunden entsprechen. Das Argument der Pflichtigen, jede Einzelstunde sei mit einem Zeitaufwand von vier und mehr Stunden verbunden, weswegen sie faktisch ein Vollzeitpensum ausübe, sei nicht zu hören. Die Pflichtige macht geltend, bei der Firma E und Firma G 185 Einzellektionen mal vier Stunden Aufwand pro Einzellektion erbracht zu haben, also 740 Arbeitsstunden. Es sei zudem lockdownbedingt, dass sie 2021 nicht 50% mehr arbeiten können, nämlich 1'110 Arbeitsstunden. Weitere 90 Arbeitsstunden kämen für die übrigen Arbeitgeber hinzu. Es sei daher von 1'200 Arbeitsstunden auszugehen. Die Annahme der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Der von der Pflichtigen geltend gemachten Vervielfachung der Einzellektionen wegen des Aufwands kann nicht gefolgt werden. Auch bei Annahme einer Vorbereitungszeit von 40% (wie beispielsweise beim Lehrerberuf, wovon vorliegend aber nicht auszugehen ist), ergäbe sich eine Arbeitszeit von rund 290 Stunden, was einem Pensum von ca. 15% entspräche. Aber auch bei einer lockdownbedingten Verdoppelung der 207 Stunden (weil die Pflichtige pandemiebedingt nicht mehr Stunden arbeiten können), bliebe es höchstens bei einer 22%-igen Tätigkeit. Von einem 100%-Pensum kann jedenfalls nicht ausgegangen werden.

E. 3.2

Die Pflichtige macht Verkehrskosten von Fr. ... geltend, nämlich Fr. ... für öffentliche Verkehrsmittel und Fr. ... für ein Fahrrad, sodann Fr. ... Mehrkosten der Verpflegung und Fr. ... pauschal für "Übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten", insgesamt demnach Berufsauslagen von Fr. ... Der Beschwerdegegner gewährte dagegen einen Abzug von Fr. ..., wenn auch im Sinn der Nebenerwerbspauschale. Dies entspricht im Ergebnis rund 24% des von der Pflichtigen geltend gemachten (vollen) Abzugs.

E. 3.2.1

Eine lineare Kürzung der Berufskosten insgesamt im Verhältnis zur prozentual ausgeübten unselbständigen Tätigkeit ist nicht angezeigt. So können als Verkehrskosten die "notwendigen" Kosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 5'000.- für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden, wobei als "notwenige" Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Bei ständiger Benützung eines Fahrrads können jährlich Fr. 700.- abgezogen werden (§ 26 Abs. 1 lit. a StG [in der bis

31. Dezember 2023 gültigen Fassung]; VPBU Bestimmung I/1 lit. b, vgl. auch BGr, 21. September 2017, 2C_745/2017, E. 2.3, [zum Fahrrad] E. 2.5.2). Die "Notwendigkeit" der von der Pflichtigen geltend gemachten Verkehrskosten sind unter diesen Gesichtspunkten zu prüfen.

E. 3.2.2

Sodann entfällt bei einer unselbständigen Teilzeiterwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person die Berechtigung für die Geltendmachung von Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung, wenn sie die Erwerbstätigkeit nur halbtags ausübt. Geht sie im anderen Halbtage einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach, können die halben Kosten geltend gemacht werden (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 26 N 30 und 91). Ob vorliegend die geltend gemachte Pauschale für auswärtige Verpflegung gänzlich entfallen oder aber in reduziertem Umfang zuzulassen ist, ist näher zu prüfen.

E. 3.2.3

Was die "übrigen Berufskosten" (Fr. 2'000.-) angeht, rechtfertigt sich eine angemessene Kürzung des Pauschalabzugs bei Teilzeitarbeit, sofern die Pauschale von 3% den Minimalbetrag von Fr. 2'000.- nicht erreicht (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 26 N. 93; vgl. auch Art. 7 Abs. 2 Berufskostenverordnung; siehe auch den – in Zusammenhang mit der angestrebten Neuregelung der Berufskosten Unselbständig Erwerbstätiger – Erläuternden Bericht des EFD vom 21. Dezember 2022 zum Bundesgesetz über den steuerlichen Abzug der Berufskosten von unselbständig Erwerbstätigen, S. 9, 17).

E. 4

Im Folgenden ist auf den Steuerwert der Aktien der C AG einzugehen.

E. 4.1.1

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 Art. 14 Abs. 1 StHG und § 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 148 I 210 E. 4.4.4; BGE 128 I 240 E. 3.2.1; BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 4.5; BGr, 22. Juni 2015, 2C_1118/2014, E. 2.1).

E. 4.1.2

Der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere ist gestützt auf das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) Nr. 28 vom 28. August 2008 (KS Nr. 28) zu ermitteln (Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer, vom 1. November 2016, ZStB I Nr. 22/202). Die SSK veröffentlicht zudem jährlich eine aktualisierte Version des Kommentars zum KS Nr. 28. Weder beim KS Nr. 28 noch dem dazugehörigen Kommentar handelt es sich um Bundesrecht oder interkantonales Recht. Vielmehr geht es dabei 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 (vgl. VGr, 26. August 2020, SB.2020.00024, E. 3.2.1; BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 2.4; siehe auch BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 4.2.1). Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.3.3 sowie BGE 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). 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. Aus Gründen der Rechtsgleichheit ist davon nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertbegriffs dies gebietet oder dies mit Rücksicht auf Besonderheiten des Einzelfalls notwendig ist (vgl. VGr, 26. August 2020, SB.2020.00024, E. 3.2.2; BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 2.4, je mit weiteren Hinweisen).

E. 4.1.3

Bei nichtkотиerten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, entspricht der Verkehrswert dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln der Wegleitung (= KS Nr. 28) in der Regel als Fortführungswert berechnet. Privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärsbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind für die Bewertung unbeachtlich (KS Nr. 28 Rz. 2 Abs. 4). Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften ergibt sich der Unternehmenswert laut KS Nr. 28 Rz. 34 grundsätzlich nach der Mittelwertmethode (Praktikermethode) durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts. Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre, wobei wahlweise zwei (Modell 1) oder drei (Modell 2) Geschäftsjahre berücksichtigt werden können (KS Nr. 28 Rz. 35). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts ist die Jahresrechnung unter vollständiger Berücksichtigung der Aktiven und Passiven (vgl. KS Nr. 28 Rz. 11 f.; vgl. VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 3.2). Beim Modell 1, das der Kanton Zürich grundsätzlich für die Bestimmung des Ertragswerts anwendet, bilden die Jahresrechnungen n und n-1 Grundlage, wobei die Jahresrechnung n nach dem Gesagten doppelt gewichtet wird (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 39 N 24).

E. 4.1.4

Von der Praktikermethode kann gemäss KS Nr. 28 in folgenden Situationen abgewichen werden: Während des Gründungsjahres, während der Aufbauphase oder wenn eine reine Holdinggesellschaft, eine Vermögensverwaltungs-, Finanzierungsgesellschaft oder eine Immobilien-Gesellschaft vorliegt. Diesfalls wird der Unternehmenswert anhand des Substanzwerts bewertet. Eine Abweichung von der Praktikermethode gibt es sodann für in Liquidation befindlichen Gesellschaften. Für diese wird der Wert nach dem mutmasslichen Liquidationsergebnis bestimmt (KS Nr. 28 Rz. 32 f; 38, 48, 42; BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 2.5.1, mit Hinweisen). Im Kommentar SSK 2021 wird zu Rz. 5 sodann

darauf hingewiesen, dass in Ausnahmefällen der Ertragswert einer Unternehmung nicht bzw. schwer veräusserbar sei. Das könne dann 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 > 50%) beruhe. Werde die Wertschöpfung allein vom Mehrheitsbeteiligten erzielt und werde mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die Administration und Logistik kein weiteres Personal beschäftigt, dann könne die Bewertungsstelle dies auf Antrag der Unternehmung berücksichtigen, indem der Ertragswert und der Substanzwert je einfach gewichtet würden. Nach KS 28 Rz. 61 Abs. 1 wird dem beschränkten Einfluss des Inhabers einer Minderheitsbeteiligung auf die Geschäftsleitung und auf die Beschlüsse der Generalversammlung sowie der eingeschränkten Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen pauschal Rechnung getragen. In Rz. 61 Abs. 3 wird präzisiert, dass der Titelinhaber – unter gewissen Vorbehalten – einen Pauschalabzug von 30% geltend machen kann, falls der Verkehrswert nach Rz. 2 Abs. 4 berechnet wird (vgl. BGr, 29. März 2011, 2C_952/2010, E. 2.1).

E. 4.2.1

Der Steuerwert pro Titel der C AG, die ihren Sitz in L hat, wurde vom hierfür zuständigen kantonalen Steueramt J gemäss der Praktikermethode mit Fr. ... pro Titel bewertet (KS 28 Rz. 3). Dabei wurde auf die Geschäftsjahre 2020 und 2021 abgestellt. Der Erfolg von Fr. ... im Jahr 2021 wurde zweifach und jener von Fr. ... im Jahr 2020 einfach gewichtet, was Fr. ... bzw. einen Durchschnitt von Fr. ... ausmachte. Kapitalisiert mit 9,5% belief sich der einfache Ertragswert auf Fr. ... Ausgehend von einem Substanzwert von Fr. ... (einfach gewichtet) und einem Ertragswert von Fr. ... (doppelt gewichtet) ergab sich schliesslich ein durchschnittlicher Unternehmenswert von Fr. ... bzw. ein Steuerwert pro Titel (deren 1'000) von gerundet Fr. ... Das kantonale Steueramt Zürich ging in Berücksichtigung eines 30%-igen Pauschalabzugs für vermögensrechtliche Beschränkungen gemäss KS Nr. 28 Rz. 61 Abs. 3 von einem Steuerwert pro Titel von Fr. ... (70% von Fr. ...) aus, insgesamt demnach von Fr. ... betreffend die von den Pflichtigen gehaltenen 500 Titeln.

E. 4.2.2

Die Pflichtigen erachten den genannten Wert als realitätsfremd und sind mit der Anwendung der Praktikermethode nicht einverstanden. Im Jahr 2023 hätten keine Ertragsüberschüsse und somit keine weiteren Lohnreserven gebildet werden können (auf die Lohnreserven ist noch zurückzukommen, siehe E. 4.2.4). Es habe ein Geschäftsverlust von Fr. ... resultiert. Gestützt darauf gewichten sie beispielhaft in Anwendung der Praktikermethode (mit der sie aber nicht einverstanden seien) den im Jahr 2023 erwirtschafteten Verlust zweifach und den 2022 erwirtschafteten Erfolg von Fr. ... einfach, sodass sich ein durchschnittlicher Ertragswert von Fr. ... ergebe (2x minus Fr. ..., plus 1x Fr. ... = Fr. ... : 3 = Fr. ...). Kapitalisiert mit 9,5% ergebe sich ein einfacher Ertragswert von Fr. Gewichte man diesen zweifach auf Fr. ..., ergebe sich bei einem Substanzwert von Fr. ... ein durchschnittlicher Unternehmenswert von Fr. ... (Fr. ... plus Fr. ... = Fr. : 3 = Fr. ...), somit ein Wert pro Titel von Fr. ... In Berücksichtigung des 30%-igen Pauschalabzugs sei der Wert der Aktien des Pflichtigen noch Fr. ... (70% von Fr. ... = Fr. ... x 500 = Fr. ...). Dieselbe Berechnung stellen sie in Einbezug der Steuerjahre 2024 und 2023 an, wobei sie für das Jahr 2024 – wegen Abbaus von Lohnreserven – von einem Minusertrag von Fr. ... ausgehen. Gewichte man diesen Verlust doppelt und den Verlust des Jahres 2023 von Fr. ... einfach, ergebe sich kapitalisiert mit 9,5% ein Steuerwert pro

Titel von minus Fr. ... bzw., nach dem Pauschalabzug von 30%, minus Fr. ... (2 x minus Fr. ... plus 1 x minus Fr. ... = minus Fr. ... : 3 = minus Fr. ...; dies kapitalisiert mit 9,5% = Ertragswert von minus Fr. ... x 2 = minus Fr. ... plus Substanzwert von Fr. ... = minus Fr. ... : 3 = minus Fr. ...; Wert pro Titel somit minus Fr. ... bzw. nach Abzug von 30% von minus Fr. ...).

E. 4.2.3

Die von den Pflichtigen aufgestellten Berechnungen, mit der sie die Praktikermethode infrage stellen, können nicht berücksichtigt werden, weil es vorliegend um die Wertschriftenbewertung der Titel im Steuerjahr 2021 geht, während den Berechnungen der Pflichtigen die späteren Jahre 2022, 2023 und 2024 zugrunde liegen. Diese späteren Steuerjahre bilden nicht Streitgegenstand. Entsprechend kann hier auf die Frage, ob die Anwendbarkeit der Praktikermethode in Bezug auf die späteren Jahre korrekt sein wird bzw. ob sich allfällige Abweichungen (vgl. E. 4.1.4) aufdrängen, nicht eingegangen werden. Wie bereits dargelegt, ist im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei nicht kotierten Wertpapieren, so auch hier bezogen auf das Steuerjahr 2021, von der Praktikermethode auszugehen (E. 4.1.2 ff.). Die Bewertung der Titel durch das Steueramt ist nicht zu beanstanden. Es trifft zu, dass das KS Nr. 28 eine schematische Lösung ist, welche eine effiziente Verwaltung ermöglicht, der aber gleichzeitig ein gewisser Unschärfbereich eigen ist, was dem Grundsatz der Rechtsgleichheit aber nicht entgegensteht. Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar und deshalb ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00024, E. 2.4.2, mit Hinweisen, unter anderem auf BGE 128 I 240 E. 2.3; BGE 125 I 65 E. 3c.). Auch verstossen die unterschiedlichen Bewertungsmethoden bei kotierten und ausserbörslich gehandelten Wertpapieren nicht gegen das Gleichheitsgebot (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcherischen Steuergesetz, § 39 N. 23). Entsprechend kann auch auf den Vergleich, den die Pflichtigen in Zusammenhang mit der Bewertung von Aktien börsenkotierter Gesellschaften anstellen, nicht weiter eingegangen werden. Davon abgesehen steht hier ein ausserbörslicher Handel der Aktien nicht zur Diskussion.

E. 4.2.4

In der Wertschriftenbewertung des Kantons J pro Titel für das Jahr 2021 erscheinen unter Ziff. 1.2 "Korrekturen gemäss Einschätzungsprotokoll". Für 2020 sind das Fr. ... und für 2021 Fr. ... In diesem Zusammenhang hatten die Pflichtigen vor Vorinstanz geltend gemacht, bei gutem Geschäftsgang habe die C AG jährlich gebundene Lohnreserven gebildet, damit die Firma die Löhne der Mitarbeiter (des Pflichtigen und dessen Geschäftspartner) bis zu deren ordentlichen Pensionierung 2029 bzw. 2033 bezahlen könne. Diese Lohnreserven stellten finanzielle Verpflichtungen der C AG gegenüber ihren Mitarbeitern und daher langfristiges Fremdkapital dar und hätten somit mit dem Ertrags- oder Substanzwert der C AG zu tun. In diesem Zusammenhang reichen sie Arbeitsverträge zwischen der C AG und dem Pflichtigen vom 1. Januar 2016 und dem 1. Januar 2024 ins Recht. Die Vorinstanz folgte dieser Ansicht nicht, sondern hielt dafür, dass es sich bei diesen freiwilligen Zuweisungen eines Teils des Jahresgewinns um Rücklagen im Sinn von Art. 673 des Obligationenrechts (OR) handle (freiwillige Gewinnreserven [gemäss Art. 673 OR; in Kraft seit 1. Januar 2023]). Diese würden zum Eigenkapital gehören und sie seien somit bei der Berechnung des Substanzwerts hinzuzuzählen, weshalb der vom Kanton J

berechnete Substanzwert von Fr. ... seine Richtigkeit habe. Hätten sich die beiden Geschäftspartner diese Beiträge ausbezahlt, anstatt Reserven zu bilden, würde der Substanzwert niedriger ausfallen. Der hohe Wert der Wertpapiere sei somit Folge der wirtschaftlichen und sogar steuerlichen Entscheidung des Pflichtigen im Zusammenhang mit der Besteuerung seines Einkommens. Der Pflichtige könne sich nicht über eine realitätsfremde Bewertung der Titel der Gesellschaft bei der Besteuerung seines Vermögens beschweren, da es offensichtlich sei, dass eine Gesellschaft, deren Wert im Wesentlichen von der Tätigkeit der beiden Aktionäre abhängt, ihren Ertragswert (und Substanzwert) erhöhe, wenn diese Aktionäre darauf verzichten, sich einen höheren Lohn auszubezahlen. Sofern die Pflichtigen für eine Anwendung eines tieferen Substanzwerts plädierten (Fr. ...), sei dieser falsch berechnet worden bzw. beruhe auf der irrigen Vorstellung, freiwillige Reserven würden Fremdkapital darstellen.

E. 4.2.5

Das Ergebnis der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Freiwillig eingegangene Verpflichtungen sind bei der Ermittlung des Verkehrswerts nicht zu berücksichtigen (Kommentar SSK 2021, Rz. 2). Weiter ist unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung im genannten Kommentar betreffend die Bewertung von Anwaltskanzlei-Aktiengesellschaften festgehalten, eine Bewertung von Alleinaktiengesellschaften im Dienstleistungssektor lediglich zum Substanzwert würde dazu führen, dass systematisch sehr tiefe Werte von Dienstleistungsunternehmen, deren Aktivität vom Alleinaktionär abhängig sei, resultieren und dies nicht dem Verkehrswert gemäss Art. 14 StHG entsprechen würde. Im konkreten Fall habe das Bundesgericht es als Selbstverschulden des Anwalts bezeichnet, dass der Ertragswert deutlich höher ausgefallen sei, weil er sich in den der Bewertung zugrundeliegenden Geschäftsjahren selber keinen Lohn ausbezahlt habe (es lasse im Übrigen keine nachträgliche Berücksichtigung eines fiktiven Lohns für die Bewertung zu) (Kommentar SSK 2021, Rz. 5, unter Hinweis auf BGr, 27. August 2020, 2C_866/2019 [E. 6.2.3], siehe auch BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 4.3, mit Hinweisen, unter anderem auf den Kommentar SSK). Nicht anders verhält es sich vorliegend bezüglich der Handhabung der gebildeten Lohnreserven, die den Ertragswert höher ausfallen lassen, was aber aus den dargelegten Gründen die Bewertung der stark personenbezogenen Gesellschaft nur zum Substanzwert nicht zu rechtfertigen vermag. An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass das Bundesgericht im erwähnten Entscheid 2C_59/2022 – dort war geltend gemacht worden, aufgrund zweier einmaliger, ausserordentlicher Grossprojekte liege ein Einzelfall vor, wonach es angezeigt sei, von der Praktikermethode abzuweichen – bestätigte, dass die einmaligen Gewinne sowie die schrittweise Pensionierung keine aussergewöhnlichen Verhältnisse im Sinn von KS Nr. 28 Rz. 8 Abs. 3 sowie Rz. 9 Abs. 2 lit. a seien, sondern vielmehr lebensnahe Ereignisse, die in einer Vielzahl von Fällen auftreten würden. Die Gewinnschwankungen und die schrittweise Pensionierung würden damit die übliche Bandbreite des unternehmerischen Erfolgs kennzeichnen. Demzufolge seien allfällige (lediglich ertragswertbedingte) starke Schwankungen der Steuerwerte der Aktien in der Tat als systemimmanent hinzunehmen, auch wenn dies kritisiert werden könnte (BGr, 15. September 2022, 2C_59/2022, E. 4.2). Somit ist vorliegend auch unter diesem Aspekt nicht von der Praktikermethode abzuweichen.

E. 4.2.6

Die Pflichtigen stören sich an gewissen vorinstanzlichen Formulierungen, nämlich: "Der Pflichtige kann sich nicht (...) beschweren, (...)" oder "(...) auf der irrigen Vorstellung beruht (...)." Dabei handle es sich um eine unangemessene und respektlose Ausdrucksweise eines Gerichts gegenüber unbescholtenen Bürgern und Steuerzahlern und suggeriere die Vermutung einer Einschüchterung des kleinen Bürgers, damit er sich nicht weiter getraue, sich mittels Beschwerde für seine Rechte einzusetzen. Obgleich sich die Beschwerde grundsätzlich gegen das Dispositiv des Rekursentscheids und nicht gegen die Begründung desselben richtet (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 140 N. 13), ist vorliegend kurz darauf einzugehen: Die Wendung "irriges Vorstellung" kommt auch in mehreren Bundesgerichtsentscheiden vor und ist nicht abwertend gemeint, sondern bedeutet eine auf einem Irrtum beruhende Annahme. Die Wendung, wonach sich der Pflichtige nicht über eine realitätsfremde Bewertung der Titel "beschweren" könne, steht sodann klar im Kontext, dass die Bewertung der Titel gesetzeskonform erfolgt sei und sich der Pflichtige daher nicht darüber beschweren bzw. über eine schlechte oder unwürdige Behandlung klagen könne. Aus diesen Wendungen kann daher nicht auf eine Schlechterbehandlung der Pflichtigen geschlossen werden.

E. 4.3

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Bewertung der Aktien der C AG korrekt vorgenommen wurde. Für die Prüfung der Abzüge der Berufskosten der Pflichtigen (siehe E. 3) ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 5

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Eine Rückweisung zu erneuter Entscheidung mit offenem Ausgang gilt grundsätzlich als Obsiegen der beschwerdeführenden Person (BGE 141 V 281 E. 11; BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 4.1). Die Beschwerdeführenden sind vorliegend in Bezug auf die Rückweisung bezüglich Einkommenssteuer als obsiegend zu betrachten; mit ihren Anträgen bezüglich Vermögenssteuer sind sie indes unterlegen. Es rechtfertigt sich daher, die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Weil die Pflichtigen nicht überwiegend obsiegen, ist ihnen keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 6

Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Zwischenentscheid gemäss Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG). Die Beschwerde an das Bundesgericht kann deshalb nur erhoben werden, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde.

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