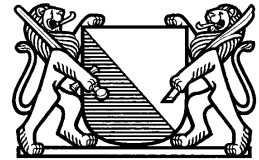


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2022.61

1 ST.2022.81

Entscheid

18. Juli 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

zugleich **Erbe der B,**
gestorben am XX.XX 2022,
wohnhaft gewesen in C,

vertreten durch D AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2018 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2018**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2018 Wertschriften und Guthaben in Höhe von Fr. 2'538'047.-, was gegenüber dem korrigierten Betrag aus dem Vorjahr in Höhe von Fr. 1'892'239.- einer Vermögensvermehrung im Umfang von Fr. 646'000.- entsprach (aufgrund tieferer deklarerter Hypothekarschulden für die Liegenschaft ...strasse 5 in C war die Vermögensvermehrung insgesamt sogar noch höher).

Mit Auflage vom 19. Oktober 2020 verlangte das kantonale Steueramt zusätzliche Angaben und Belege im Zusammenhang mit dem 2018 erfolgten Verkauf der Aktien an der E AG und der F AG sowie betreffend die Vermögensvermehrung gemäss Wertschriftenverzeichnis. Der Pflichtige beantwortete die Auflage mit Schreiben vom 21. Januar 2021. Hierauf ergingen am 19. April 2021 ein Veranlagungs- und ein Einschätzungsvorschlag. Demgemäss war eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 991'737.- beim übrigen Einkommen vorgesehen, was der Differenz zwischen dem Erlös aus dem Verkauf der 10 Aktien der E AG (Fr. 1'000'000.-) und deren Verkehrswert per 31. Dezember 2018 (Fr. 8'263.-) entsprach. Ausserdem wurde für die Liegenschaft ...strasse 5 in C ein Vermögenssteuerwert von Fr. 488'000.- anstatt des deklarierten Betrags von Fr. 374'000.- angenommen. Im Ergebnis resultierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'155'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 1'152'800.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 1'155'500.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'645'000.- (satzbestimmend Fr. 4'152'000.-).

Der Pflichtige liess in der Folge zwecks Stellungnahme zu den Vorschlägen eine Fristerstreckung beantragen. Nachdem der Vertreter die zweimalig erstreckte Frist letztlich unbenutzt verstreichen liess, wurden die Vorschläge mit Verfügung bzw. Entscheidung vom 7. September 2021 zur Veranlagung bzw. zur Einschätzung erhoben.

B. Hiergegen liess der Pflichtige mit Eingabe vom 5. Oktober 2021 unter Vorlage verschiedener Belege Einsprache erheben mit dem Antrag, die gemäss Ziff. 5.4 der Steuererklärung ergänzten übrigen Einkünfte mit Fr. 0.- festzusetzen. Während im Einschätzungsverfahren angegeben wurde, dass im Jahr 2018 die Anteile an der E AG für Fr. 1'000'000.- verkauft wurden, machte der Pflichtige nunmehr geltend,

dass mit dieser Zahlung ein vom Pflichtigen an die E AG gewährtes Darlehen über Fr. 750'000.- abgelöst und im Restbetrag die 10 Aktien an der E AG abgegolten worden seien.

Mit Auflage vom 22. Oktober 2021 verlangte das kantonale Steueramt zusätzliche Angaben und Belege betreffend die Darlehensgewährung bzw. -rückzahlung sowie den Aktienbesitz. Die Auflage wurde am 28. November 2021 durch den Vertreter des Pflichtigen per E-Mail beantwortet und es wurden diesbezüglich auch verschiedene Belege eingereicht.

Mit Entscheid vom 31. März 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. Dies mit der Begründung, dass die Sachdarstellung insgesamt unklar und sogar widersprüchlich sei und der Nachweis der tatsächlichen Verhältnisse im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung an der E AG nicht habe erbracht werden können. Belegmässig nicht nachgewiesen sei insbesondere auch die behauptete Darlehensrückzahlung. Basierend auf der Einkommensgeneralklausel sei infolgedessen davon auszugehen, dass steuerbares Einkommen erzielt worden sei, welches unter Berücksichtigung eines Substanzwerts der Aktien von Fr. 8'263.- mit Fr. 991'737.- zu beziffern sei.

C. Der Pflichtige liess mit Eingabe vom 28. April 2022 Beschwerde und Rekurs gegen den Einspracheentscheid erheben mit dem Antrag, die Einsprache vom 5. Oktober 2021 sei gutzuheissen. Die gemäss Ziff. 5.4 ergänzten übrigen Einkünfte sollen mithin korrigiert und mit Fr. 0.- festgesetzt werden. Eventualiter solle die Einsprache teilweise gutgeheissen und die Aufrechnung übriger Einkünfte betragsmässig auf Fr. 241'737.- beschränkt werden.

Mit Verfügung vom 3. Mai 2022 wurden die Rechtsmittelverfahren – da die Pflichtige verstorben war – zwecks Erbenermittlung sistiert. Nach Eingang des Erbscheins vom 16. Mai 2022, gemäss welchem der Pflichtige als alleiniger Erbe eingesetzt wurde, wurden die Sistierung aufgehoben und die Verfahren fortgesetzt.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 10. Oktober 2022 auf Abweisung der Rechtsmittel und nahm ergänzend inhaltlich

nochmals Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Gemeinde liessen sich nicht vernehmen. Es erfolgten keine weiteren Eingaben.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss dem mit der Generalklausel in Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) verankerten Konzept der Reinvermögenszugangstheorie sind sämtliche Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Diese Generalklausel dient als Auffangtatbestand für Einkünfte, die nicht einem der in den Art. 17-23 DBG bzw. §§ 17-23 StG genannten Tatbestände zugeordnet werden können. Vorbehalten bleiben steuerfreie private Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG bzw. § 24 StG abschliessend aufgezählten Fälle.

bb) Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 16-39 N 20 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, VB zu §§ 16-37b N 20 StG). Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGr, 23. Dezember 1996, StE 1997 B 72.11 Nr. 5).

cc) Nach der Normentheorie sind steuerbegründende Tatsachen durch die Steuerverwaltung, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen. Wenn laut Gesetz alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, so heisst das aber nicht,

dass jede vereinnahmte Zahlung als Einkommen zu qualifizieren wäre, es sei denn, die steuerpflichtige Person könne beweisen, dass sie keinen Reinvermögenszugang darstelle. Vielmehr ist der Reinvermögenszugang Voraussetzung der Qualifizierung als Einkommen. Es handelt sich also um eine steuerbegründende Tatsache, für welche die Beweislast der Steuerverwaltung obliegt. Jedoch treffen die steuerpflichtige Person Mitwirkungspflichten. Fehlt es an einer plausiblen Erklärung für eine geleistete Zahlung, so kann die Vermutung dafür sprechen, dass ein das Reinvermögen erhöhender steuerbarer Vermögenszufluss vorliegt (BGE 144 II 427 E. 8.3.1).

2. Streitig und zu beurteilen ist vorliegend, ob – und bejahendenfalls in welcher Höhe – aus dem Verkauf von 10 Aktien der E AG durch den Pflichtigen in der Steuerperiode 2018 Steuerfolgen resultieren.

a) Das kantonale Steueramt rechnete die Differenz zwischen dem Erlös aus dem Verkauf dieser Aktien (Fr. 1'000'000.-) und deren Verkehrswert per 31. Dezember 2018 (Fr. 8'263.-) als Einkommen auf. Dies auf Basis der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 DBG bzw. § 16 StG und im Wesentlichen mit der Begründung, dass mit dem Verkaufspreis eine Arbeitsleistung entschädigt worden sei. Dies gehe aus dem Aktionärsbindungsvertrag hervor, der in Ziff. 5 der Präambel vorsehe, dass der Erfolg der Gesellschaft den persönlichen Einsatz der Aktionäre bedinge. Der Substanzwert der E AG habe denn auch lediglich Fr. 82'627.- betragen und die im Rahmen der Einsprache neu geltend gemachte Darlehensrückzahlung habe in keiner Art und Weise belegmässig nachgewiesen werden können.

b) Der Pflichtige stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, der E AG ein Darlehen über Fr. 750'000.- gewährt zu haben. Dies sei mit dem Darlehensvertrag und den Gutschriftsanzeigen nachgewiesen worden. Ab 2013 seien fälschlicherweise nur die Aktien an der E AG (und zwar mit Fr. 1'000'000.-), ohne das Darlehen, deklariert worden. Bei dieser falschen Deklaration handle es sich um ein Missverständnis, auf welches bereits im Rahmen der Einsprache hingewiesen worden sei. Zu einer Vermögensvermehrung, so der Pflichtige, wäre es gar nicht gekommen, wenn der deklarierte Betrag von Fr. 1'000'000.- in der Steuererklärung korrekt bezeichnet worden wäre.

Begründet wurde die Falschdeklaration mit einem Aktionärsbindungsvertrag, gemäss welchem die Darlehen mit dem Beginn eines Bauprojekts in G gewandelt werden sollten. Es seien deshalb nur die Aktien im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt worden. Das Projekt sei dann aber nie zustande gekommen, weshalb auch die Wandlung nicht erfolgt sei. Als Preis sei der gemäss Aktionärsbindungsvertrag vereinbarte Rückkaufspreis von Fr. 1'000'000.-, der unter der Annahme der Projektrealisierung vereinbart worden sei, bezahlt worden.

Die Minderheitsaktionäre hätten nie mitgearbeitet und die E AG habe während der Investmentphase keinen Umsatz erwirtschaftet, sondern sei inaktiv gewesen. Im Jahr 2017 habe der Hauptaktionär der E AG die Gesellschaft dann als Holdinggesellschaft nutzen wollen, weshalb eine Regelung der Verhältnisse mit dem Pflichtigen angestrebt worden sei. In diesem Zusammenhang habe man geprüft, ob nur das nominale Investment an den Pflichtigen zurückzuführen war oder ein Aufpreis gemäss Regelung im Aktionärsbindungsvertrag geschuldet gewesen sei. Man habe sich dann stillschweigend auf eine Zahlung in Höhe von Fr. 1'000'000.- geeinigt, um sowohl das Darlehen zurückzuführen als auch die 10 Aktien an der E AG abzulösen.

3. a) aa) Gemäss Vertrag vom 29. Juni 2013 übernahm der Pflichtige 10 Aktien an der E AG vom damaligen Alleineigentümer H. Das Aktienregister geht von einem Erwerb per XX. Januar 2013 aus. Die E AG wurde am XX. Juni 2012 mit Sitz in I gegründet und am XX. Juni 2012 ins Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt (bis heute unverändert) [...]. Gemäss Handelsregister war der Pflichtige vom XX. Juni 2012 bis XX. Mai 2023 Mitglied des Verwaltungsrats der E AG (ohne Zeichnungsberechtigung). Die Gesellschaft verlegte ihren Sitz am XX. April 2020 nach J.

bb) Am 8. Juni 2012 – d.h. fast ein Jahr bevor er die Anteile erwarb – trat der Pflichtige einem Aktionärsbindungsvertrag bei (nachfolgend ABV). Gemäss diesem sollte die E AG auf der Parzelle K in L eine Überbauung für ein "Betreutes Wohnen" für Senioren realisieren (Präambel, Ziff. 2). Der ABV statuierte sodann, dass der Erfolg der E AG den persönlichen Einsatz der Aktionäre bedinge (Präambel, Ziff. 5).

Der ABV sah im Weiteren ein Kaufrecht des Aktionärs H an den Aktien der übrigen Aktionäre vor (Ziff. 2). Die Ausübung sollte durch schriftliche Mitteilung an die Aktionäre A und M erfolgen. Sie wurde bis zum 60. Tag vor der offiziellen Inbetrieb-

nahme der ersten Häuser in der Überbauung befristet. Als Ausübungspreis wurde der Nominalwert der Aktien zzgl. einem Aufpreis in Höhe von Fr. 1'000'000.- vorgesehen. Der Aufpreis galt für die Übernahme sämtlicher Aktien (nicht pro Aktionär). Die Ausübung des Kaufrechts wurde sodann davon abhängig gemacht, dass im Ausübungszeitpunkt sämtliche Aktionärsdarlehen der Aktionäre A und M zurückbezahlt sein würden.

cc) Im Zusammenhang mit der behaupteten Darlehensgewährung reichte der Pflichtige sodann einen Darlehensvertrag ein, welcher allerdings undatiert ist und bei welchem der Darlehensbetrag handschriftlich angepasst wurde (ursprünglich war eine Darlehenssumme von Fr. 900'000.- vorgesehen). Der Vertrag sieht ein Inkrafttreten per Auszahlungsdatum des Darlehensbetrages, spätestens jedoch 10. Juni 2013, vor. Bezüglich Laufzeit wurde vorgesehen, dass eine Wandlung des Darlehensbetrages in Eigenkapital erfolgen sollte, sobald das Grundstück Kat. ..., ...strasse, G, von der E AG gekauft war, eine rechtskräftige Baubewilligung vorlag und der Baukredit der Credit Suisse zur Verfügung stand. Für den Fall, dass bis am 10. Dezember 2013 einer dieser Punkte nicht erfüllt wäre, wurde die umgehende Rückzahlung des Darlehens vorgesehen.

Den Akten können in diesem Zusammenhang Gutschriftsanzeigen über Zahlungen von Fr. 50'000.- am 6. Juni 2013 und Fr. 700'000.- am 13. Juni 2013 entnommen werden. Bei der Zahlung über Fr. 50'000.- wurde unter Mitteilung "Darlehen von A" genannt, als Auftraggeber fungierte allerdings eine N AG (wenn auch, soweit ersichtlich, unter der damaligen Wohnadresse des Pflichtigen). Bei der Zahlung über Fr. 700'000.- wurden unter Mitteilung eine Kunden-Nr. und eine Depot-Nr. aufgeführt. Auftraggeber war hier der Pflichtige (ebenfalls unter der vorgenannten Wohnadresse).

dd) Das Projekt in G kam in der Folge gemäss Sachdarstellung des Pflichtigen nicht zustande. Dessen ungeachtet sei dann aber keine Darlehensrückzahlung erfolgt. Stattdessen sei das Darlehen per 31. Dezember 2013 von der E AG an H "abgetreten" worden.

ee) Per 19. Dezember 2018 erfolgte schliesslich eine Zahlung im Betrag von Fr. 1'000'000.- von H an den Pflichtigen. Abgesehen von der Gutschriftsanzeige liegt für diese Transaktion kein schriftlicher Beleg, d.h. insbesondere auch keine vertragliche Grundlage und auch nicht die im ABV genannte Mitteilung bezüglich Ausübung

des Kaufrechts, vor. Es bleibt insofern unklar, wofür die Zahlung tatsächlich geleistet wurde. Immerhin kann dem Aktienregister diesbezüglich entnommen werden, dass der Pflichtige seine Anteile an der E AG per 30. September 2018 veräussert haben dürfte (auf dieses Datum hin wurde nur noch H als Aktionär geführt).

ff) In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Pflichtigen Wertschriften und Guthaben im Betrag von Fr. 2'538'047.- und Schulden in Höhe von Fr. 3'260'000.-. In der Steuerperiode 2017 wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'266'000.- eingeschätzt. Dabei wurden Wertschriften und Guthaben im Umfang von Fr. 1'892'239.- festgestellt. Die Liegenschaften und das Fahrzeug wurden zusammen mit Fr. 4'884'111.- erfasst und die Schulden beliefen sich auf Fr. 3'510'000.-. Unter Berücksichtigung eines identischen Liegenschaftenportfolios (inkl. Bewertung) und einem um Fr. 10'000.- tieferen Fahrzeugwert resultiert für 2018 ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'152'000.- bzw. eine (positive) Differenz zum Vorjahr von Fr. 886'000.-.

b) Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass ein solcher Vermögensanstieg nicht mit den deklarierten Renteneinkünften und den Liegenschaftserträgen (insgesamt Fr. 205'970.-) erzielbar ist. Aber auch die Ausführungen des Pflichtigen haben nicht zur Klärung des Sachverhalts beigetragen:

aa) Vorab kann festgehalten werden, dass die angebliche Falschdeklaration des Darlehens (verkörpert in den Anteilen an der E AG) nur beschränkt nachvollziehbar ist. Vor dem Hintergrund der konkreten Umstände wäre zu erwarten gewesen, dass eine Unterscheidung zwischen Aktieneigentum und dem behaupteten Darlehen in Höhe von Fr. 750'000.- möglich gewesen wäre. Allerspätestens bei der Korrektur im Rahmen der Einschätzung der Steuerperiode 2017, wo durch das kantonale Steueramt anstelle des deklarierten Aktienwerts von Fr. 1'000'000.- ein solcher von Fr. 9'800.- ermittelt wurde, hätte das Missverständnis erkannt und eine Berichtigung der Einschätzung 2017 veranlasst werden müssen. Wäre der Pflichtige tatsächlich vom Bestand eines Darlehens in Höhe von Fr. 750'000.- ausgegangen, wäre hier eine Reaktion zu erwarten gewesen. Dass eine solche nicht erfolgte, legt nahe, dass zu diesem Zeitpunkt keine Darlehensschuld bestand.

Dies gilt umso mehr, als die Schuld noch im Jahr 2013 vermeintlich durch H übernommen wurde, nachdem das Projekt in G nicht zustande gekommen war. Bereits hier hätte dem Pflichtigen bewusst sein müssen, dass das Eigentum an den Aktien der

E AG und die vermeintliche Darlehensschuld getrennte Aspekte darstellten. Insbesondere auch, weil die im Darlehensvertrag vorgesehene Wandlung des Darlehensbetrages hinfällig geworden war.

bb) Erstellt ist sodann zwar, dass der Pflichtige am 13. Juni 2013 eine Summe von mindestens Fr. 700'000 auf ein Konto – soweit ersichtlich lautend auf die E AG – überwiesen hatte. Der Darlehensvertrag sah aber eine Rückzahlung noch im Jahr 2013 vor, konnte das Projekt in G doch letztlich nicht umgesetzt werden. Weshalb dies nicht so gehandhabt wurde und wieso das Darlehen für ganze weitere 5 Jahre stehen gelassen worden sein soll, ist unklar.

Die Zahlung über Fr. 50'000.- am 6. Juni 2013 wurde gemäss Gutschriftsanzeige von einer N AG in Auftrag gegeben. Auch dies lässt in Bezug auf die behauptete Darlehensforderung des Pflichtigen zumindest Fragezeichen aufkommen. Diesbezüglich kann zudem darauf hingewiesen werden, dass gemäss Anhang zur Jahresrechnung 2013 die E AG über ein Konto bei der Credit Suisse Group AG (CS) verfügte. Die Gutschriftsanzeigen wurden aber von der Bank Julius Bär & Co. AG ausgestellt, was nur so erklärt werden könnte, dass die E AG vor Jahresende zur CS wechselte.

cc) Wenig glaubhaft ist sodann, dass für diverse Transaktionen keine schriftlichen Unterlagen bestehen sollen (das Vorenthalten von entsprechenden Schriftstücken wäre als Mitwirkungspflichtverletzung zu werten). Bereits die Schuldübernahme durch H anstelle der E AG hätte zwingend einen Beleg vorausgesetzt, damit dieser Vorgang buchhalterisch überhaupt erfasst werden durfte. Aber auch die angebliche Regelung der Verhältnisse zwischen dem Pflichtigen und H im Jahr 2018 dürfte kaum mündlich erfolgt sein. Dass und unter welchem rechtlichen Titel H dem Pflichtigen eine Summe Fr. 1'000'000.- zu bezahlen bereit war, wird mit grösster Wahrscheinlichkeit schriftlich geregelt worden sein.

dd) Der ABV sah sodann im Zusammenhang mit der Ausübung des Vorkaufsrechts vor, dass ein solches durch schriftliche Mitteilung an A und M auszuüben war. Eine solche ist nicht aktenkundig und gemäss Aussage des Pflichtigen scheint eine solche auch nicht erfolgt zu sein.

Weiter sollte der Ausübungspreis für die Aktien dem Nominalwert derselben zzgl. einem Aufpreis von insgesamt Fr. 1'000'000.- entsprechen. Auf den Anteil des Pflichtigen wäre damit ein anteiliger Aufpreis von Fr. 500'000.- entfallen, womit eine Entschädigung von Fr. 510'000.- resultiert hätte.

Schliesslich wurde die Ausübung des Vorkaufsrechts davon abhängig gemacht, dass bestehende Aktionärsdarlehen von A und M zurückbezahlt waren. Würde vom Bestehen einer Darlehensforderung von Fr. 750'000.- ausgegangen, hätte damit eine Zahlung in Höhe von insgesamt Fr. 1'260'000.- geleistet werden müssen (Darlehensrückzahlung und Entschädigung für die 10 E AG Anteile).

Eine solche Summe wurde nicht bezahlt und wie sich der stattdessen bezahlte Betrag von Fr. 1'000'000.- zusammensetzt, ist nicht zuletzt mangels Beleg unbekannt.

ee) Fragezeichen ergeben sich im Zusammenhang mit der geleisteten Zahlung auch insofern, als der Pflichtige noch im Rahmen der Beantwortung der Auflage am 21. Januar 2021 erklärte, Fr. 1'000'000.- für den Verkauf der Aktien der E AG erhalten zu haben. Von einer Darlehensrückzahlung war damals noch keine Rede. Gemäss ergänzter Sachdarstellung des Pflichtigen sollen dann auf den Aktienrückverkauf Fr. 250'000.- entfallen sein (Summe von Fr. 1'000'000.- abzüglich Darlehensbetrag in Höhe von Fr. 750'000.-). Vor dem Hintergrund, dass der Pflichtige auch selber ausführte, dass die Aktien zum Einstandspreis von Fr. 10'000.- hätten deklariert werden sollen und das Bauprojekt in G nie zustande gekommen war, scheint diese Schlussfolgerung erklärungsbedürftig.

Auch die Jahresrechnungen 2012-2018 der E AG zeigen keine geschäftliche Aktivität, die eine Bewertung der Gesellschaft zu Fr. 2'500'000.- gerechtfertigt hätte, bewegte sich doch auch das Eigenkapital bis zuletzt in einem Rahmen unterhalb von Fr. 100'000.-. Auch hat der Pflichtige in diesem Zusammenhang sogar selber festgehalten, dass die E AG in den Jahren 2013-2017 überhaupt keine Geschäftstätigkeit aufgewiesen habe.

ff) Die Sachdarstellung des Pflichtigen ist sodann in verschiedenen weiteren Punkten un schlüssig:

Fraglich ist zunächst, wie der Pflichtige bereits ein Jahr vor Erwerb seiner Anteile an der E AG dem ABV beitreten konnte.

Der betreffende ABV nennt ein Projekt in L, welches verfolgt werden sollte. Weder die Aufgabe dieses Projekts L noch der angebliche Wechsel zu einem Projekt in G sind dokumentiert.

Soweit der Pflichtige schliesslich geltend gemacht hat, dass die Regelung der Verhältnisse letztlich in Angriff genommen wurde, weil der Alleineigentümer die E AG künftig als Holdinggesellschaft nutzen wollte, ist festzustellen, dass der Zweck der E AG bis heute unverändert ist und insbesondere auch im Rahmen der Sitzverlegung im April 2020 nach J nicht angepasst wurde.

c) Zusammenfassend ist der Sachverhalt intransparent und die Sachdarstellung des Pflichtigen teils nur beschränkt nachvollziehbar oder gar widersprüchlich. Dass mit der Zahlung der Fr. 1'000'000.- die Tilgung eines Darlehens stattgefunden hat, kann damit insgesamt nicht als erstellt gelten.

4. a) Was der Pflichtige zur Verteidigung seines Standpunkts vorbringen lässt, erscheint insgesamt ebenfalls unbehelflich:

aa) Die Annahme, wonach alleine durch eine richtige Deklaration des Darlehens und der Anteile an der E AG eine Vermögensvermehrung hätte vermieden werden können, geht fehl: Tatsache ist, dass das steuerbare Vermögen per 31. Dezember 2018 um Fr. 886'000.- höher ausfiel als noch per 31. Dezember 2017. Ob die vermeintliche Darlehenssumme als Teil des Aktienwerts verstanden oder separat als Forderung ausgewiesen wurde, spielte dabei keine Rolle.

bb) Wenn der Pflichtige sodann geltend macht, dass es nicht unüblich sei, dass Inhaberaktien ohne schriftlichen Vertrag übertragen würden, ist ihm zu widersprechen. Darauf, dass es unüblich erscheint, dass eine Zahlung über Fr. 1'000'000.- ohne schriftliche Dokumentation geleistet wird, wurde bereits hingewiesen. Hinzu kommt, dass die Übertragung von Inhaberaktien nebst der eigentlichen Übergabe der Aktien oder einer Besitzanweisung des verfügungsbefugten Veräusserers zwingend ein gültiges, obligatorisches Grundgeschäft (z.B. Kaufvertrag) voraussetzt. Selbst bei nicht als

Wertpapier ausgegebenen Inhaberaktien wäre zumindest eine Abtretungserklärung notwendig, deren Gültigkeit ebenfalls der Schriftform bedarf (BGr, 17. November 2016, 4A_314/2016 und 4A_320/2016).

Gemäss ABV wurden die Aktien als Inhabercertifikate ausgegeben und bei O hinterlegt. Deren Übertragung erforderte damit zwingend ein obligatorisches Grundgeschäft. Daraus muss geschlossen werden, dass der Pflichtige durch Nichtvorlage dieser relevanten Dokumente seine Mitwirkungspflicht verletzt hat.

cc) Soweit der Pflichtige sich sodann auf den Standpunkt stellt, dass für die vorliegende Beurteilung nicht relevant sei, dass gemäss ABV die Durchführung eines Projekts in L geplant war, ist ihm zu widersprechen. Damit besteht – nebst der fälschlichen Deklaration von 20 anstelle von 10 Aktien im Wertschriftenverzeichnis – eine zusätzliche Ungereimtheit, welche seine Sachdarstellung insgesamt als nicht stringent erscheinen lässt.

b) Vor diesem Hintergrund wäre es in Anwendung der allgemeinen Beweislastregeln Sache des Pflichtigen gewesen, die diversen (von ihm selbst geschaffenen) Unstimmigkeiten und Widersprüche durch Beweis der von ihm behaupteten Umstände zu widerlegen. Dies gilt nicht nur für die nunmehr geltend gemachte Übernahme der Darlehensschuld der E AG gegenüber dem Pflichtigen durch H, für welche einzig ein Auszug aus dem Konto 2410 vorliegt, sondern insbesondere auch in Bezug auf den Nachweis, was mit der Zahlung von H an den Pflichtigen konkret entschädigt wurde.

c) Damit hat das kantonale Steueramt im Zusammenhang mit der Zahlung von Fr. 1'000'000.- von H an den Pflichtigen eine Darlehensrückzahlung zu Recht verneint.

5. Fraglich bleibt, ob die Entschädigung allenfalls – infolge Veräusserung der Aktien – als steuerfreier privater Kapitalgewinn zu qualifizieren ist. Dies ist indessen aus folgenden Gründen zu verneinen:

a) Es ist mangels Dokumentation zunächst unklar, in welcher Höhe die Entschädigung überhaupt auf die Aktien der E AG entfiel, wurde doch initial der ganze Betrag als Erlös für die Aktien verstanden, ehe nachträglich argumentiert wurde, dass auch ein (notabene bisher nicht deklariertes) Darlehen damit getilgt worden sein soll.

Aber auch in Bezug auf die Differenz zwischen Erlös und behaupteter Darlehensrückzahlung, d.h. für einen Betrag in Höhe von Fr. 250'000.-, scheidet die Annahme eines steuerfreien privaten Kapitalgewinns aus. Mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne eine (wenn auch vom Gesetzgeber gewollte) systemwidrige Ausnahme dar. Vor dem Hintergrund einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung deshalb restriktiv zu handhaben (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.2).

b) Vorliegend ist unbestritten, dass der Substanzwert der E AG im Zeitpunkt des Rückkaufs durch H im Bereich des Nominalwerts (bzw. darunter) lag. Die Gesellschaft war bis zu diesem Zeitpunkt gemäss Sachdarstellung des Pflichtigen auch weitestgehend inaktiv. Sofern nicht ohnehin eine Bewertung zum Substanzwert zu erfolgen hätte (was gemäss Ziff. 38 des Kreisschreibens Nr. 28 vom 28. August 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz [Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer] für Holdinggesellschaften grundsätzlich der Fall ist), ist insofern fraglich, ob ein Einbezug des Ertragswerts zu einem relevant höheren Wert führen würde. Damit stellt sich die Frage, womit ein Aufpreis von Fr. 241'737.- (Entschädigung für die Aktien von Fr. 250'000.- abzüglich Substanzwert von Fr. 8'263.-) begründet werden könnte.

Die Höhe des geschuldeten Aufpreises für den Fall der Ausübung des Vorkaufsrechts wurde sodann bereits im Rahmen des ABV im Jahr 2012 geregelt, was – so kurz nach der Gründung – ungewöhnlich erscheint, zumal diese Zahlung auch nicht etwa vom Erreichen von Milestones oder von Geschäftsergebnissen abhängig gemacht wurde. Der ABV sah jedoch auch vor, dass der Erfolg der E AG vom persönlichen Einsatz der Aktionäre abhängig sei. Die vereinbarte Zahlung scheint vor diesem Hintergrund nicht bzw. nicht ausschliesslich für die Eigentumsübertragung an den Aktien, sondern auch als Entschädigung für die Bemühungen des Pflichtigen geleistet worden zu sein, der davon abgesehen ja auch während mehrerer Jahre Einsitz im Verwaltungsrat der E AG hatte. Dass die Gesellschaft in der Folge anderweitig genutzt werden sollte und der Pflichtige und H daraufhin getrennte Wege gingen, untermauert ein solches Verständnis.

Nach dem Gesagten verbietet sich die Annahme, dass die Zahlung von H beim Pflichtigen – ganz oder teilweise – als steuerfreier privater Kapitalgewinn qualifiziert.

c) Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt die Entschädigung von Fr. 1'000'000.- als steuerbares Einkommen aufgerechnet und die Aktien im anteiligen Wert von Fr. 8'263.- als Vermögensabgang berücksichtigt und zum Abzug gebracht hat.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]