

**3-RV.2020.50**

P 43

**Urteil vom 23. März 2023**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Loser  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2      **C.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Jonas Sigrist, Rechtsanwalt, und  
Pascale Schwizer, Rechtsanwältin,  
Pestalozzi Rechtsanwälte AG, Löwenstrasse 1, 8001 Zürich

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 2. März 2020**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurden A. und C. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 8'332'400.00 (satzbestimmendes Einkommen: CHF 8'803'100.00; qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 466'100.00) sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'682'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: CHF 9'675'00.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde ein Vermächtnis in der Höhe von CHF 8'252'770.00 als Arbeitsentgelt zum Einkommen hinzugerechnet.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 liessen A. und C. mit Schreiben vom 11. November 2019 Einsprache erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen sei auf CHF 79'700.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 550'400.00 festzusetzen.

### 3.

Mit Entscheid vom 2. März 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat.

### 4.

Den Einspracheentscheid vom 2. März 2020 (Zustellung am 17. März 2020) liessen A. und C. mit Rekurs vom 15. April 2020 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die

### "Rechtsbegehren

- 1. Es sei der Einspracheentscheid vom 2. März 2020 betreffend die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern der Rekurrenten für das Jahr 2016 aufzuheben und das zum ordentlichen Satz steuerbare Einkommen auf CHF 79'700 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 550'400 festzusetzen (bei unverändertem steuerbarem Vermögen von CHF 3'682'000, unverändertem satzbestimmendem Vermögen von CHF 9'675'000 und unverändertem gemäss § 45a StG AG zu besteuern den qualifiziertem Beteiligungsertrag von CHF 466'100 gemäss dem angefochtenen Entscheid).*
- 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin."*

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**5.**

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A. und C. liessen eine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Rekurrent war seit 1991 für die und ab Oktober 1995 als Geschäftsführer der E. AG, S., tätig. Ab Oktober 1995 amtierte er als Delegierter, ab dem 20. April 2004 zusätzlich als Vizepräsident und ab dem 16. Mai 2017 als Präsident des Verwaltungsrates.

#### **2.2.**

##### **2.2.1.**

Hauptaktionärin der E. AG, S., war F. Im Jahr 2001 wollte sie gemäss Kaufvertrag vom 20. Dezember 2001 [nachfolgend: Kaufvertrag], Ziff. 2, eine

"Nachfolgelösung bereitstellen, die den Weiterbestand der E. AG und der damit verbundenen Arbeitsplätze mit aller derzeit notwendigen Flexibilität möglichst umfassend sicherstellt. Mangels direkter Nachkommen bzw. anderer für die Geschäftsführung geeigneter Erben beabsichtigt sie, Herrn A. neben der Geschäftsleitung auch das Eigentum an den Aktien der E. AG zu einem für diesen wirtschaftlich vertretbaren Preis zwecks Realisation des erwähnten Nachfolgekonzepts zu ermöglichen"

Aus diesem Grund verkaufte F. dem Rekurrenten mit Kaufvertrag 585 Namenaktien (Kaufvertrag, Ziff. 3.1), womit der Rekurrent 45 % des Aktienkapitals und F. die restlichen 55 % des Aktienkapitals bzw. 715 Aktien hielten. Der Kaufpreis wurde gestundet und dem Rekurrenten die Berechtigung erteilt, Teilzahlungen zu leisten (Kaufvertrag, Ziff. 3.2).

##### **2.2.2.**

Ebenfalls am 20. Dezember 2001 schlossen F. und der Rekurrent einen Erbvertrag ab. Darin wurde das folgende vereinbart:

#### "1. Vorbemerkungen

F. ist Eigentümerin von 715 Namenaktien à nom. Fr. 1'000, entsprechend 55% des Aktienkapitals der E. AG, XY, in S. Davon ist je eine Aktie treuhänderisch auf die Verwaltungsräte Dr. G. und H. übertragen. Die restlichen 585 Namenaktien (45%) hat Herr A. von F. per 6. Oktober 2000 erworben.

F. hat keine direkten Nachkommen und keine pflichtteilsgeschützten Erben.

Herr A. ist langjähriger Geschäftsführer der E. AG, S. Er hat den Turnaround mit dieser Firma erreicht. Mit der Zielsetzung, die Gesellschaft und die damit zusammenhängenden Arbeitsplätze zu erhalten, wird der vorliegende Erbvertrag abgeschlossen.

## 2. Erbvertrag

F. vermacht Herrn A. sämtliche Aktien der E. AG, S., die sich im Zeitpunkt ihres Ablebens noch in ihrem Eigentum befinden.

Als weiteres Vermächtnis erlässt F. Herrn A. die im Zeitpunkt ihres Ablebens ihr gegenüber noch bestehenden Schulden von Herrn A. aus dem Kauf von Aktien der E. AG. Herr A. hat damit den dazumal noch offenen Schuldbetrag nicht zurückzuzahlen."

### **2.3.**

F. ist am tt.mm. 2016 verstorben. Dem Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 entsprechend erhielt der Rekurrent als Vermächtnis 795 Aktien der E. AG, welche sich im Zeitpunkt des Todes im Eigentum von F. selig befanden.

### **3.**

Streitig ist ob der Erhalt der 795 Namensaktien steuerbares Einkommen im Sinne von § 26 Abs. 1 StG darstellt oder ob es sich dabei um ein einkommenssteuerfreies Vermächtnis nach § 33 Abs. 1 lit. a StG handelt.

### **4.**

#### **4.1.**

Steuerbar 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 und andere geldwerte Vorteile (§ 26 StG). Zur Hauptsache handelt es sich dabei um Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 26 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 2000 S. 134). Zum Einkommen nach § 26 Abs. 1 StG gehören aber auch Leistungen Dritter, die dem unselbstständig Erwerbenden im (unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit – also auf Grund des Arbeitsverhältnisses – erbracht werden (VGE vom 20. Juni 2007 [WBE 2006.334], VGE vom 29. März 2007 [WBE.2006.172]; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 17 DBG N 20 ff. mit zahlreichen Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 27, mit Hinweisen).

Nebenleistungen unterliegen beim Empfänger auch dann der Einkommensbesteuerung, wenn sie nicht auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, sondern freiwillig erfolgten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 10). Entscheidend ist, ob sich beim Leistenden ein vom

Arbeitsverhältnis unabhängiger Wille manifestiert, dass seine Leistung also nicht – sei es auch freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung – eine Leistung des unselbständig Erwerbenden abgelten soll, und in diesem Sinne wirklich "unentgeltlich" ist.

Nach der Regelung des Steuergesetzes ist das gesamte Einkommen jeder Art zu versteuern. Ob es sich um eigentlichen Lohn, um vereinbarte oder um freiwillige Nebenleistungen des Arbeitgebers oder um Leistungen Dritter handelt, ist unerheblich: Ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit reicht für sich allein aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 10). Die Motive beim leistenden Dritten spielen insoweit eine Rolle, als daraus auf den (bestehenden oder eben auch fehlenden) Konnex zur Arbeitstätigkeit geschlossen werden kann.

#### **4.2.**

Das Bundesgericht hat sich zur Frage, ob trotz fehlenden Arbeitsverhältnisses Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder eine Schenkung vorliegt, im Urteil vom 15. März 2019 (2C\_703/2017) wie folgt geäußert:

#### **"3.**

**3.1.** Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert (Art. 7 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 16 ff. DBG; vgl. BGE 143II 402 E. 7.1 S. 407; 140 II 353 E. 6 S. 362). Nach der Generalklausel (Art. 7 Abs. 1 StHG; BGE 140 II 353 E. 6 S. 362; vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 16 Abs. 1 DBG; BEG 143 II 402 E. 5.1 S. 404) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht steuerbefreit sind (Art. 7 Abs. 4 StHG; Art. 24 DBG). Die Generalklausel wird zwar durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert, schliesst aber nicht aus, dass eine bestimmte Einkunft steuerbar ist, auch wenn sie nicht unter eine der Präzisierungen fällt (BGE 143II 402 (E. 5.2 S. 404)). Die Generalklausel umfasst grundsätzlich auch die hier streitigen Zuwendungen, unabhängig davon, ob sie als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind. Der steuerrechtliche Einkommensbegriff unterscheidet sich insofern vom AHV-rechtlichen, der ausschliesslich Einkommen aus Erwerbstätigkeit erfasst (Art. 4 AHVG). Steuerrechtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können deshalb auch dann vorliegen, wenn AHV-rechtlich keine Beiträge zu erheben sind. Steuerrechtlich entscheidend ist einzig, ob die Zuwendungen unter einen der Ausnahmetatbestände von Art. 7 Abs. 4 StHG fallen, wobei vorliegend einzig eine Schenkung in Betracht fällt (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; analog Art. 24 lit. a DBG).

(...)

**3.2.3.** Allerdings ist die Auffassung der Vorinstanz, wonach Zuwendungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis immer steuerbares Einkommen seien, falls der Konnex zum Arbeitsverhältnis genügend eng

sei, in dieser absoluten Form nicht richtig. Dies trifft nur zu, wenn zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige von Dritten erhält, und seiner Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, derart, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (Urteil 2A.55/1988 vom 3. März 1989 E. 2a, in: ASA 60 S. 247; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 20 zu Art. 17 DBG).

Dies kann beispielsweise bei Trinkgeldern der Fall sein (Urteil A.369/1976 vom 22. März 1978 E. 3b, in: ASA 48 S. 139; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 36 zu Art. 17 DBG; JEAN-BLAISE ECKERT, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 18 zu Art. 17 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 21 zu Art. 24 DBG). Nach der ursprünglich im Gastgewerbe geltenden Regelung waren diese nicht eine freiwillige Leistung des Gastes, sondern zusätzlich zu dem auf der Karte ausgewiesenen Preis zu bezahlen; sie galten damit als (umsatzabhängiger) Lohnbestandteil und nicht als Schenkung (Urteil 2C\_251/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.2; LOCHER, a.a.O., N. 47 zu Art. 17 DBG).

Seit 'Service inbegriffen' gilt, bildet das Trinkgeld eine freiwillige Leistung des Gastes und hat somit eher Schenkungscharakter. Sein Einbezug ins Lohnsystem ist arbeitsrechtlich unzulässig (vgl. Urteil B 83/06 vom 26. Januar 2007 E. 7.2). Nach Art. 5 Abs. 2 AHVG gelten Trinkgelder nur als massgeblicher Lohn, wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgelts darstellen (vgl. Art. 7 lit. e AHVV; Bundesamt für Sozialversicherung [Hrsg.], Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO, Fassung vom 1. Januar 2019, Ziff. 2044 ff.). Für die direkte Bundessteuer übernimmt die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), hrsg. von der SSK und der ESTV, in Ziff. 32, diese Regelung ausdrücklich. Danach sind Trinkgelder nur zu deklarieren, wenn sie 'einen wesentlichen Teil des Lohnes ausmachen'.

Im Übrigen führt das Trinkgeld somit zu keiner Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, obwohl der Konnex zum Arbeitsverhältnis offensichtlich ist. Ebenso dürfte eine Schenkung anzunehmen sein, wenn beispielsweise Arbeitskollegen für einen internen Anlass oder den Abschied eines Kollegen unter sich eine Geldsammlung durchführen und dem Kollegen den gesammelten Betrag überreichen, obwohl die Zuwendung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht und neben der beruflichen kaum eine persönliche Beziehung zwischen den Zuwendenden und dem Bedachten besteht. Zumindest wenn die Leistung von Dritten ausgeht, kann somit nicht ohne Weiteres bereits aus dem Konnex zum Arbeitsverhältnis auf Erwerbseinkommen geschlossen werden."

Weiter wurde ausgeführt:

**"3.3.** Zu prüfen bleibt, ob die vorliegend streitigen Zuwendungen als Schenkung zu qualifizieren sind.

**3.3.1.** Eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinne (vorbehältlich einer anderslautenden kantonalrechtlichen Definition im nicht-harmonisierten Bereich; vgl. Urteil 2P.114/1995 vom 20. Oktober 1997 E. 1c) liegt vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht

(animus donandi) vorgenommen wird. Die Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu empfangen, ausgerichtet wird. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass der Zuwendende Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit (ohne Gegenleistung) haben muss (BGE 118 Ia 497 E. 2b/aa S. 500; Urteile 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 2P.296/2005 vom 29. August 2006 E. 3.2.2; 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.3; 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3c, je mit Hinweisen; zum zivilrechtlichen Schenkungsbegriff: Urteil 5A\_404/2018 vom 6. November 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

**3.3.2.** Ein Schenkungswille kann bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind (vgl. Urteile 2C\_294/2018 vom 26. Juni 2018 E. 4.3; 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 2C\_91/2011 vom 5. Juli 2011 E. 2.1; 2C\_224/2008 vom 1. April 2009 E. 2.2). Kein Schenkungswille kann vorliegen, wenn die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgt (Urteil 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3)."

#### **4.3.**

Auch wenn rechtliche Unterschiede zwischen einer Schenkung und einem Vermächtnis bestehen mögen, lässt sich die zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung insbesondere in Bezug auf den engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Tätigkeit sowie der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung ohne weiteres auch auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen.

#### **5.**

##### **5.1.**

Arbeitgeberin des Rekurrenten war sowohl vor wie nach dem Erhalt der Aktien von Todes wegen die E. AG. Zwischen dem Rekurrenten und F. bestand hingegen kein Arbeitsvertrag. F. kam damit formell keine Arbeitgeberstellung gegenüber dem Rekurrenten zu. Der Erhalt von 795 Aktien gemäss Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 kann, was offensichtlich und unbestritten ist, nicht als direkte Leistung der E. AG als Arbeitgeberin betrachtet werden.

##### **5.2.**

Zu prüfen bleibt jedoch, ob F. dem Rekurrenten als Dritte im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Rekurrenten mit der E. AG insgesamt 795 Aktien zugewendet hat.

##### **5.3.**

Von zentraler Bedeutung ist die Frage, ob die Zuwendung unentgeltlich erfolgt ist. Die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung wird immer dann verneint,



wenn sie im Zusammenhang mit einer Tätigkeit des Empfängers steht. Dies gilt vorab für freiwillige Leistungen des Arbeitgebers oder des Auftraggebers. Darüber hinaus werden auch freiwillige Leistungen von Dritten als nicht absolut unentgeltlich betrachtet. Deshalb sind sie, wenn sie im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis erbracht werden, der Einkommenssteuer unterworfen (VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2006.334]; VGE vom 29. März 2007 [WBE.2006.172]; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2008.210]); Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 27).

#### **5.4.**

Der Zusammenhang zwischen der Leistung des Dritten, der nicht Arbeitgeber ist, und der Erwerbstätigkeit des Empfängers ist nicht nur dann gegeben, wenn die Zuwendung für eine konkrete Gegenleistung erbracht wird (z.B. Trinkgeld; vgl. ebenso der Sachverhalt im RGE vom 18. Dezember 1996 [Erfolgsprämie eines Kunden eines unselbstständig erwerbenden Anlageberaters]). Es genügt, wenn die Zuwendung einzig wegen eines bestimmten Arbeitsverhältnisses vorgenommen wurde. In der Rechtsprechung wurden Zuwendungen eines Alleinaktionärs auf Grund persönlicher Beziehungen an ausgewählte Kadermitglieder seines Unternehmens (VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2006.334]) sowie Dienstaltersgeschenke aus privaten Mitteln einer Verwaltungsrätin (LGVE 1994 II Nr. 15) und die Verleihung eines Preises im Hinblick auf gute Arbeitsleistungen durch eine unabhängige Stiftung (Der Steuerentscheid [StE] 1989 B 21.3 Nr. 2) als steuerbares Einkommen und nicht als Schenkungen behandelt.

#### **5.5.**

Dem Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 lässt sich entnehmen, dass dieser mit der Zielsetzung, die Gesellschaft und die damit zusammenhängenden Arbeitsplätze zu erhalten, abgeschlossen wurde. Des Weiteren wird erwähnt, dass der Rekurrent langjähriger Geschäftsführer der E. AG, S., sei und den Turnaround mit dieser Firma erreicht habe. Daraus ergibt sich eindeutig, dass F. dem Rekurrenten die Aktien nur aufgrund seiner bisherigen und künftigen erfolgreichen Arbeitsleistungen verkaufte bzw. vermachen wollte. Auch der von F. angestrebten Sicherstellung des Bestandes des Unternehmens und der Kontinuität im Betrieb liegen das Arbeitsverhältnis mit der E. AG bzw. die Arbeitsleistungen des Rekurrenten zu Grunde. Es finden sich denn auch im Erbvertrag vom 20. Dezember 2001 keine Anhaltspunkte dafür, dass der Erbvertrag auch dann abgeschlossen worden wäre, wenn der Empfänger nicht in einem Arbeitsverhältnis zur E. AG, deren Verwaltungsrat die Leistungserbringerin angehörte, gestanden hätte. Das gleiche gilt für den gleichentags abgeschlossenen Kaufvertrag. F. profitierte von den Leistungen des Rekurrenten unmittelbar durch die fortdauernde Ausschüttung von erheblichen Dividenden. Es ergibt sich damit klar, dass das

Arbeitsverhältnis ausschlaggebend für den Abschluss des Erbvertrages und auch des Kaufvertrages war.

#### **5.6.**

Zusammenfassend ist der enge wirtschaftliche Zusammenhang der Zuwendung von Todes wegen mit der langjährigen beruflichen Arbeitstätigkeit des Rekurrenten zu bejahen. Vor diesem Hintergrund tritt eine die Einkommenssteuer aufhebende erbrechtliche Zuwendung in den Hintergrund. Die Zuwendung unterliegt damit der Einkommenssteuer. Unbestritten ist der Wert der Zuwendung von CHF 8'252'770.00. Dieser wurde zu Recht zum Einkommen hinzugerechnet.

In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

#### **5.7.**

##### **5.7.1.**

Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Rentensatzbesteuerung gemäss § 44 StG). Diese Bestimmung basiert auf Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und entspricht inhaltlich Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), so dass die dazu ergangene Rechtsprechung für die Beurteilung der Rechtsfrage bei den Kantons- und Gemeindesteuern beigezogen werden kann.

##### **5.7.2.**

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 5. Oktober 2000 (= StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 2001 S. 23 = ASA 70 S. 210) zu Art. 37 DBG wie folgt entschieden (Zitate weggelassen):

**"4.b)** Art. 37 DBG ermöglicht, eine wiederkehrende und somit periodisch zu steuernde Leistung im Fall, da sie mit einer einmaligen Kapitalabfindung erbracht wird, sachlich richtig jener Progression zu unterstellen, die anwendbar wäre, wenn anstelle der Einmalzahlung eine jährliche Rente ausgerichtet würde.

Vom Normzweck her wäre denkbar, diese Steuersatzermässigung auf alle ordentlicherweise periodisch ausgerichteten Vermögenszugänge anzuwenden, die entweder künftig zu erbringende Leistungen oder, wie hier, in der Vergangenheit begründete Ansprüche abgelten. Wie Baumgartner zutreffend ausführt, lässt indessen der Begriff der 'Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen' eine solche ausdehnende Betrachtungsweise nicht zu, wären doch sonst beispielsweise stille Reserven, die im Laufe der Jahre entstanden sind und in einer einzigen Bemessungsperiode realisiert werden, ebenfalls zum ermässigten Satz zu besteuern. Die 'Wahl' des

Steuersatzes kann aber nicht derart ins Belieben des Steuerpflichtigen gestellt werden, denn der Grundsatz, dass steuerwirksame Vermögenszugänge derjenigen Berechnungsperiode zuzuordnen sind, in welcher der Steuerpflichtige einen festen Anspruch auf sie erworben hat, gilt nicht nur für die Bemessung des steuerbaren Einkommens, sondern auch für die Berechnung des massgebenden Steuersatzes. Als zu eng erweist sich andererseits die der Praxis zum bisherigen Recht entsprechende Auffassung, Kapitalabfindungen im Sinn von Art. 37 DBG könnten nur künftige Leistungen betreffen. Sie kann dort zu unbilligen oder gar stossenden Ergebnissen führen, wo aufgelaufene Leistungen, die ordentlicherweise - insbesondere kraft Gesetzesvorschrift - periodisch geschuldet wären, durch eine einmalige Zahlung beglichen werden, ohne dass der Steuerpflichtige auf die Zahlungsart oder den Auszahlungszeitpunkt Einfluss gehabt hätte.

c) Aus dem Gesagten folgt, dass für die Auslegung und Anwendung von Art. 37 DBG die Praxis zum bisherigen Recht (Art. 40 BdBSt) nicht unbeesehen übernommen werden kann. Eine Änderung ergibt sich namentlich daraus, dass als 'Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen' im Sinn von Art. 37 DBG unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge gelten können, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn - dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend - ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Neben Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen könnte das etwa bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 ZGB) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 BV stützen, der Fall sein. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu 'bestrafen'.

Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen. Deshalb ist eine Anwendung von Art. 37 DBG beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven, bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder unregelmässig erfolgen, bei Abgangsentuschädigungen (vgl. hierzu Art. 17 Abs. 2 DBG) oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (vgl. etwa ASA 48 72 ff.). Eine Ausnahme gilt nach der Praxis (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1980, in: ASA 48 641 f.), die hier nicht zu prüfen ist, für Lidlöhne im Sinn von Art. 334 ZGB."

Damit stellt das Bundesgericht darauf ab, ob der steuerpflichtige Empfänger den Zahlungsmodus von (in der Regel) periodisch zu entrichtenden Leistungen mit beeinflussen konnte oder nicht. Nur wenn ohne seinen Willen an deren Stelle eine Einmalzahlung trat, ist Art. 37 DBG anwendbar (VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.104]). Im zitierten Urteil des

Bundesgerichts wird sodann ausdrücklich erwähnt, dass "Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 BV stützen", unter die Besteuerung gemäss Art. 37 DBG fallen können. Gestützt auf dieses Urteil werden in der Literatur "Lohnnachzahlungen" (mit einer einzigen Ausnahme ohne Hinweis auf Art. 8 Abs. 3 BV) als Kapitalabfindungen im Sinne von Art. 37 DBG bezeichnet (vgl. auch Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 37 DBG N 10a ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O. § 44 StG N 5). Der Steuersatz wird dabei auf der Basis einer Jahresleistung berechnet.

#### **5.8.**

Vorliegend wurde der Erbvertrag langfristig angelegt. Bei Vertragsabschluss war F. 61 Jahre alt. Die Lebenserwartung einer 61-jährigen Frau lag im Jahr 2001 bei 24.6 Jahren (siehe Bundesamt für Statistik, Statistik des jährlichen Bevölkerungsstandes 1981-2021). Insofern konnte der Zeitpunkt der Aktienübertragung und damit verbunden der Zeitpunkt der Zuwendung der Ausrichtung des geldwerten Vorteils aus dem Arbeitsverhältnis vom Rekurrenten nicht beeinflusst werden. Dementsprechend ist vorliegend die Rentensatzbesteuerung gemäss § 44 StG anwendbar.

#### **5.9.**

Der Erbvertrag wurde am 20. Dezember 2001 abgeschlossen. F. sel. ist am tt.mm. 2016 verstorben. Für die Bestimmung des Rentensatzes kann somit auf eine Dauer von 15 Jahren abgestellt werden. Das steuerbare Einkommen von CHF 8'252'770.00 ist daher zum Satz von CHF 550'185.00 (CHF 8'252'770.00 : 15) zusammen mit dem übrigen Einkommen zu besteuern.

#### **5.10.**

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen beträgt unverändert CHF 8'803'178.00, gerundet CHF 8'803'100.00 (davon CHF 466'100.00 Beteiligungsertrag). Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 8'803'178.00 um CHF 7'702'585.00 (CHF 8'252'770.00 ./: CHF 550'185.00) auf CHF 1'100'593.00.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

#### **6.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu weniger als 10 %. Sie haben daher die Kosten praxismässig vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 8'803'100.00 (davon CHF 466'100.00 Beteiligungsertrag), das satzbestimmende Einkommen auf CHF 1'100'500.00 festgesetzt.

**2.**

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**3.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 15'000.00, der Kanzleigebür von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 15'270.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

### Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 23. März 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner