



## Entscheid

18. Februar 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Gürkan Gültekin

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Zustelladresse: C AG,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2014**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) halten je 25 Aktien der C AG, D (nachfolgend die Gesellschaft). Die Gesellschaft bezweckt das Erbringen von Rechtsdienstleistungen im In- und Ausland durch in der Schweiz registrierte Anwältinnen und Anwälte und andere qualifizierte Berater sowie damit verbundene Tätigkeiten. In der Steuererklärung 2014 deklarierten die Pflichtigen für ihre Beteiligungen an der Gesellschaft einen Vermögenssteuerwert von je Fr. 40'000.- (= Fr. 1'600.- x 25 Aktien).

Der Steuerkommissär setzte demgegenüber im Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 20. Februar 2017 den Vermögenssteuerwert der Gesellschaft entsprechend der Wertschriftenbewertung des kantonalen Steueramts des Kantons Zürich auf Fr. 37'500.- pro Aktie, total auf Fr. 1'875'000.- fest. Dabei gewichtete er den Substanzwert einmal und den Ertragswert zweimal.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 23. März 2017 Einsprache mit dem Antrag, für die Vermögenssteuer per Steuerjahr 2014 sei für die Aktien der Gesellschaft gemäss Bewertungsregel der vorangegangenen Steuerjahre ein Bruttosteuerwert pro Aktie von Fr. 6'547.44 zu veranschlagen. Sie führten an, dass es sich beim Substanzwert gemäss Aktionärsbindungsvertrag um den Verkehrswert handle und dieser Wert bei Eintritt der Partner zur Anwendung gelangt sei. Weiter rügten sie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da das kantonale Steueramt nicht begründet habe, warum die Partner nicht "at arm's length" gehandelt hätten. Ausserdem machten sie geltend, dass ihr verfassungsmässiger Anspruch auf Gleichbehandlung verletzt worden sei, weil das kantonale Steueramt die Verkehrswertermittlung schematisch vorgenommen habe.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 28. September 2017 ab.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 3. November 2017 Rekurs, unter Wiederholung des Einspracheantrages. Sie führen aus, dass die Gesellschaft von der Persönlichkeit der Eigentümer und Aktionäre abhängig sei. Aufgrund dieser personenbezogenen Struktur könnten deshalb insbesondere kleine Anwaltskörperschaften im

Gegensatz zu Dienstleistungs- und Industriegesellschaften nicht mit allen für die Wertschöpfung relevanten Produktionsmitteln veräussert werden. Anwaltskanzleien seien nicht mit Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften vergleichbar, die über einen substantiellen, mit dem Unternehmen verknüpften und mit diesem übertragbaren Goodwill verfügten. Nach der Branchenpraxis kauften sich Anwältinnen und Anwälte zum Substanzwert in eine Partnerschaft ein und ausscheidende Partnerinnen und Partner würden zum Substanzwert abgegolten. Da weder die Partner noch der Klientenstamm verkauft werden könnten, sei für die Berechnung des Verkehrswerts einer Anwalts-AG nicht die allgemeine Formel für Industrie- und Dienstleistungsunternehmen anwendbar. Überdies handle es sich bei den Anwälten, welche sich zum Verkehrswert in die Partnerschaft eingekauft hätten, um unabhängige Dritte.

Das kantonale Steueramt schloss am 30. Januar 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Mit Schreiben vom 5. März 2018 und 28. Januar 2019 äussert sich die Pflichten hierzu.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Diese Bestimmung ist für die Kantone verbindlich (BGr, 12. Juni 2009, 2C\_800/2008). Das kantonale Recht hat diese Regelung übernommen (§ 39 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 17 Abs. 1 StHG sowie § 51 Abs. 1 StG).

Als Verkehrswert gilt der objektive Marktwert eines Vermögensobjekts. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre, welchen somit ein unbefangener und unabhängiger Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (BGE 128 I 240 S. 248).

bb) Der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere ist nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebenen "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, mit Ergänzung vom 25./26. März 2009, nachfolgend KS 28) zu ermitteln. Diese bezweckt für die Vermögenssteuer eine in der Schweiz einheitliche Bewertung von inländischen und ausländischen Wertpapieren, die an keiner Börse gehandelt werden. Sie dient der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen (BGr, 12. Juni 2009, 2C\_800/2008; KS 28, Rz. 1). Das KS 28 gilt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, weil darin die Überlegungen, die für die Preisbildung bei nicht kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (vgl. BGr, 30. Juni 2014, 2C\_1168/2013 + 1169/2013, E. 3.6; BGr, 15. April 2010, 2C\_504/2009, E. 3.3). Das schliesst nicht aus, dass im Einzelfall aufgrund besserer Erkenntnisse oder mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalles vom Kreisschreiben Abstand genommen und eine andere Bewertungsmethode herangezogen wird (BGr, 18. September 2013, 2C\_309/2013 + 2C\_310/2013 E. 3.6).

cc) Das KS 28 enthält – soweit hier relevant – folgende Bewertungsvorschriften:

Gemäss Rz. 1 Abs. 4 KS 28 ist für die Vermögenssteuer der Steuerperiode (n) ist grundsätzlich der Verkehrswert des Wertpapiers per 31. Dezember (n) massgebend.

Bei nicht kotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, entspricht der Verkehrswert dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln des KS 28 in der Regel als Fortführungswert berechnet. Privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärsbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind für die Bewertung unbeachtlich (Rz. 2 Abs. 4 sowie Rz. 61 Abs. 2 KS 28).

Hat für Titel gemäss Abs. 4 eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, dann gilt als Verkehrswert grundsätzlich der entsprechende Kaufpreis. Von diesem Grundsatz kann unter Berücksichtigung aller Faktoren

in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der festgelegte Wert wird solange berücksichtigt, als sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nicht wesentlich verändert hat (Rz. 2 Abs. 5 KS 28).

Die Berechnung des Verkehrswerts von nichtkотиerten Wertpapieren per Ende Steuerperiode (n) verlangt in der Regel die Jahresrechnung (n) der zu bewertenden Gesellschaft. Im Zeitpunkt der Veranlagung der natürlichen Person ist die notwendige Jahresrechnung der zu bewertenden Gesellschaft meistens noch ausstehend. Um das Veranlagungsverfahren nicht zu verzögern, kann auf den Verkehrswert für die Steuerperiode (n-1) abgestellt werden, sofern die Gesellschaft im Geschäftsjahr (n) keine wesentlichen Veränderungen erfahren hat (Rz. 4 KS 28).

Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften ergibt sich der Unternehmenswert aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (Rz. 34 KS 28). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwertes ist die Jahresrechnung (Rz. 11 KS 28). Der Ertragswert berechnet sich aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre, wobei wahlweise entweder zwei oder drei Geschäftsjahre berücksichtigt werden können (Modell 1 und 2, Rz. 35 KS 28).

Die Wegleitung enthält sodann Ausnahmen, bei welchen einzig auf den Substanzwert abgestellt wird. Namentlich sind Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen im Gründungsjahr und in der Zeit der Aufbauphase nach dem Substanzwert zu bewerten (Rz. 32 KS 28).

dd) Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen Verwaltungsverordnungen dar, d.h. generelle Dienst-anweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Als solche sind sie für die Gerichte rechtlich unverbindlich (BGE 139 V 122 E. 3.3.4; BGr, 23. November 2012, 2C\_689/2011, E. 2.3.4). Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten und es sich um eine eher technische Materie von begrenzter Justiziabilität handelt. Eine solche Konstellation ist in steuerlichen Bewertungsfragen gegeben, weswegen die höchstrichterliche Instanz in seiner Praxis das Kreisschreiben Nr. 28 im Bereich der Besteuerung

natürlicher Personen regelmässig in seine Erwägungen einbezieht (BGr, 18. September 2013, 2C\_309/2013, E. 3.5; BGr, 15. April 2010, 2C\_504/2009, E. 3.3; BGr, 24. Juni 2010, 2C\_881/2008). Von der Wegleitung ist nach der Rechtsprechung nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts dies gebietet (StE 1999 B 52.41 Nr. 2; im Ergebnis ebenso das Bundesgericht in StE 1997 B 22.2 Nr. 13).

Bei Bewertung aufgrund der Wegleitung wird vermutet, sie gebe den Verkehrswert richtig wieder, sodass der vom Fiskus für diesen Wert zu leistende Nachweis als erbracht gilt, und es dem Steuerpflichtigen obliegt, den Gegenbeweis anzutreten.

b) Das kantonale Steueramt hat für die Vermögenssteuer 2014 auf die Bewertung per 31. Dezember 2013 abgestellt. Hierzu hat das Steueramt auf den Durchschnitt der Jahreserfolge des Geschäftsjahrs 2013 (doppelt gewichtet) und des Geschäftsjahrs 2012 abgestellt.

Geschäftsjahr	massgebender Erfolg Fr.
01.01.2013 – 31.12.2013 (Fr. 450'801.-, 2x gewichtet)	901'602.-
01.01.2012 – 31.12.2012	<u>431'337.-</u>
Total	1'332'939.-
Durchschnitt (geteilt durch 3)	444'313.-
Ertragswert (kapitalisiert mit 8%)	5'553'912.50

Der Substanzwert wurde gestützt auf die Bilanz per 31. Dezember 2013 wie folgt festgelegt:

Liberiertes Aktienkapital	100'000.-
Bilanzgewinn/-verlust	3'567.-
Offene Reserven	50'000.-
Gesamtausschüttung fällig nach Bewertungsstichtag	<u>460'000.-</u>
Substanzwert	613'567.-

In Anwendung von Rz. 34 KS 28 wurde der Ertragswert zweimal und der Substanzwert einmal gewichtet. Hieraus folgt ein Unternehmenswert von total Fr. 3'907'130.67. Der Wert einer Namenstammaktie (Nennwert Fr. 1'000) betrug somit brutto Fr. 39'071.31 bzw. gerundet Fr. 39'000.-.

c) Die Pflichtigen führen an, dass der Aktienwert dem Substanzwert per 31. Dezember 2014 entspreche. Dieser betrage Fr. Fr. 654'744.- bzw. Fr. 6'547.44 pro Aktie. Begründet wird dies unter anderem damit, dass der Erfolg einer Anwaltskanzlei personenbezogen und eine Anwaltskanzlei nicht mit einer Industrie- oder Dienstleistungsgesellschaft vergleichbar sei.

Gemäss dem Auszug aus dem Handelsregister bezweckt die Gesellschaft, Rechtsdienstleistungen zu erbringen. Somit kann festgehalten werden, dass die als juristische Personen organisierte Anwaltskanzlei als Dienstleistungsunternehmen zu qualifizieren ist, bei welcher Rz. 34 KS 28 den Einbezug des Ertragswerts verlangt. Anwaltskanzleien werden im Allgemeinen als Dienstleistungsunternehmen qualifiziert (StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46).

Wird die Wertschöpfung allein von einem Mehrheitsbeteiligten erzielt und wird mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die Administration und Logistik kein weiteres Personal beschäftigt, kann die Bewertungsstelle dies auf Antrag der Unternehmung berücksichtigen, indem der Ertragswert und der Substanzwert je einfach gewichtet werden (vgl. Kommentar 2014 zu Rz. 5 KS 28). Selbst dann ist demnach der Ertragswert zu berücksichtigen. Da die Wertschöpfung im vorliegenden Fall in der Steuerperiode 2014 jedoch nicht allein vom Mehrheitsbeteiligten abhängig war, sondern von den ... Partnern gemeinsam, kann der Ertragswert auch nicht nur einfach gewichtet werden.

Der Einbezug des Ertragswerts entspricht somit der allgemeinen, schematischen Regelung in der Wegleitung, die nach Rechtsprechung und Praxis anzuwenden ist. Die Gesellschaft wird als Ganzes bewertet, so wie sie sich präsentiert. Der Umstand, dass die Arbeitskraft und die Kundenbeziehungen eines Partners bei dessen Austritt nicht mehr zur Verfügung stehen, muss bei dieser schematischen Betrachtungsweise ausser Acht bleiben. Das kantonale Steueramt hat in der vorgenommenen Bewertung somit zu Recht den Ertragswert berücksichtigt.

d) Des Weiteren halten die Pflichtigen fest, dass Anwaltskanzleien im Allgemeinen und kleinere Kanzleien im Besonderen im Gegensatz zu Industrie- oder Dienstleistungsgesellschaften über keinen übertragbaren Goodwill verfügten.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erscheint es auch bei personenbezogenen Unternehmen als nicht unrealistisch, dass dieses sich im Markt Reputation und Kundestamm aufbauen kann, welche unabhängig von der Persönlichkeit des Mitarbeiters einen Marktwert darstellen und ein potenzieller Käufer bereit wäre, hierfür einen erheblichen Preis zu bezahlen (BGr, 6. Mai 2019, 2C\_277/2018, E. 5.1). Im Übrigen verbieten auch die Standesregeln es den Anwälten nicht, in ihrer Firma einen Goodwill mit Marktwert zu schaffen.

e) Zum Hinweis der Pflichtigen, dass der Verkehrswert der Aktien im Aktionärsbindungsvertrag festgestellt wurde, kann auf Rz. 2 Abs. 4 KS 28 verwiesen werden. Dort wird explizit festgehalten, dass privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärsbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, für die Bewertung unbeachtlich sind. Wie das kantonale Steueramt korrekt festgehalten hat, ist für die Bestimmung des Verkehrswerts eine "technisch"- bzw. "rechtlich-objektive" und nicht eine "subjektiv-wirtschaftliche" Betrachtungsweise massgeblich.

f) Die Pflichtigen vertreten ausserdem die Ansicht, dass sich die Anwälte zum Nettoaktienwert in die Partnerschaft eingekauft hätten. Es habe sich um einen Verkauf an unabhängige Dritte gehandelt. Dabei hätten sie sich geeinigt, dass der Verkehrswert dem Nettoaktienwert entspreche. Der Unternehmenswert sei "at arm's length" festgelegt worden. Mit Schreiben vom 28. Januar 2019 teilen die Pflichtigen mit, dass E 25 Namenaktien an die verbleibenden Partner zum Preis von Fr. 1'500.- pro Aktie verkauft habe. Der Preis setze sich aus dem Nominalkapital von Fr. 100'000.- und den ausgewiesenen Reserven von Fr. 50'000.- zusammen. Damit sei belegt, dass sich der Substanzwert dem Verkehrswert entspreche.

Hat eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, gilt als Verkehrswert der entsprechende Kaufpreis (vgl. Rz. 2 Abs. 5 KS 28). Diesbezüglich kann festgehalten werden, dass F und E vor Gründung der Aktiengesellschaft mit dem Pflichtigen zusammen gearbeitet hatten. Aufgrund der mehrjährigen

Zusammenarbeit kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei den genannten Personen um unabhängige Dritte handelt.

g) Die Pflichtigen beziehen sich ausserdem auf die Konstellation des Aktienverkaufs vom Vater an den Sohn, wo zu vermuten sei, dass der Vater seinem bereits im Geschäft tätigen Sohn die Aktien nicht zu einem überhöhten Preis verkaufen würde und aus diesem Grunde eine solche Handänderung für die Ermittlung des steuerlich massgebenden Verkehrswerts berücksichtigt werden könne. Auch dieses Beispiel ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Insbesondere lässt sich daraus nichts zu Gunsten der Pflichtigen ableiten, da bei einem Verkauf eines Vaters an seinen Sohn auch ein zu tiefer Preis vereinbart werden könnte.

h) Bezüglich des Verkaufs der Aktien von E im Jahr 2019 zum Substanzwert ist sodann festzuhalten, dieser Verkaufspreis gemäss Kommentar zu Rz. 2 KS 28 nicht dem Verkehrswert entspricht, da die Handänderung zwischen Aktionären und/oder Partner nicht unter unabhängigen Dritten zustande kam und die Handänderung aufgrund einer Aktionärsbindungsvertrags bloss zum Substanzwert erfolgte.

2. a) Die Pflichtigen rügen eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil das kantonale Steueramt den Einspracheentscheid mangelhaft begründet habe.

b) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör bedürfen Rechtsmittelentscheide einer hinreichenden Begründung (vgl. auch § 126 Abs. 1 StG). Die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe müssen darin enthalten sein (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 139 N 31 ff. StG mit Hinweisen). Indessen dürfen die Anforderungen nicht überspannt werden. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände mit einem Rechtsmittel weiterzuziehen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 41 N 187 StHG). Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Aus-

einandersetzung mit sämtlichen Parteierörterungen enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10 StG). Sofern die Rechtsmittelinstanz von ihrer Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnis Gebrauch macht, kann eine allfällige Gehörsverweigerung im Rechtsmittelverfahren geheilt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 148 N 16 StG).

c) Im angefochtenen Einspracheentscheid qualifiziert das kantonale Steueramt die Anwalts-AG als Dienstleistungsunternehmen, das gestützt auf das KS 28 bewertet wird. Demnach werde bei Dienstleistungsunternehmen der Einbezug des Ertragswerts verlangt. Zudem zählt das kantonale Steueramt die Ausnahmen auf, bei welchen einzig auf den Substanzwert abgestellt wird. Namentlich seien Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen im Gründungsjahr und in der Zeit der Aufbauphase nach dem Substanzwert zu bewerten. Für reine Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften sowie Immobiliengesellschaften richte sich der Unternehmenswert ebenfalls nach dem Substanzwert. Vom KS 28 sei nach der Rechtsprechung nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertes dies gebiete.

Das kantonale Steueramt hat mit dieser Begründung dargelegt, weshalb es sich bei der Bewertung auf das KS 28 abstützt. Die Begründung ist rechtsgenügend. Die Pflichtigen konnten auf dieser Grundlage die Argumente überprüfen und einen Entscheid über eine allfällige Anfechtung der Entscheide treffen.

d) Mit Schreiben vom 5. März 2018 führen die Pflichtigen des Weiteren an, dass das kantonale Steueramt annehme, dass die Gesellschaft aus ... Partnern bestehe und damit den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe. Zudem sei es nicht darauf eingegangen, dass der Partnerschaftsvertrag "at arm's length" ausgehandelt worden sei.

Dieser Ansicht der Pflichtigen kann nicht gefolgt werden. Das kantonale Steueramt bezieht sich in seiner Rekursantwort auf Rz. 22 des Rekurses, wo die Pflichtigen auf die Beispiele 2 und 3 in Rz. 2 des Kommentars zum KS 28 verweisen und erläutern, dass sich die Pflichtigen und E sowie F darauf geeinigt hätten, dass der Substanzwert dem Verkehrswert entspreche. Es hat auch in seiner Rekursantwort nie erwähnt, dass die Gesellschaft aus ... Partnern bestehe. Bezüglich des Partnerschafts-

vertrages resp. Aktionärsbindungsvertrags "at arm's length" hat das kantonale Steueramt explizit erwähnt, dass der Aktionärsbindungsvertrag ausser Betracht fällt. Auch diesbezüglich kann nicht von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs gesprochen werden.

3. a) Die Pflichtigen führen weiter aus, dass ihr Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung verletzt sei, weil das kantonale Steueramt den Begriff des "Verkehrswertes" durch schematische Anwendung von nicht einschlägigen Bewertungsformeln verzerrte.

b) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Wenn aber die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzwidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 599). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 603). Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern. Dies kann erst der Fall sein, wenn das höchste Gericht, welches nach seiner eigenen Rechtsprechung an eine rechtswidrige Praxis der Kantone nicht gebunden ist (BGr, 9. Juli 1999 = ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; BGE 122 II 446 = ASA 66, 224 = StE 1997 B 23.1 Nr. 36 = StR 1997, 22), in dieser Frage einen abschliessenden Entscheid gefällt hat. Vorher kann der Steuerbehörde letztlich nicht ernsthaft vorgeworfen werden, sich gesetzwidrig zu verhalten bzw. im vollen Bewusstsein um ihre Rechtswidrigkeit weiterhin an einer Praxis festhalten zu wollen.

c) Wie in E. 1a/bb festgehalten, bezweckt das KS 28 eine einheitliche Bewertung von inländischen und ausländischen Wertpapieren, die an keiner Börse gehandelt

werden. Mit der Anwendung des KS 28 wird sichergestellt, dass die Unternehmen auf die gleiche Art und Weise bewertet werden. Eine gesetzwidrige Praxis ist dadurch nicht erkennbar. Vielmehr erschiene eine pauschale, generell auf (kleinere) Anwaltskanzleien bezogene Ausnahmeregelung mit Blick auf das Legalitätsprinzip als problematisch. Als juristische Personen organisierte Anwaltskanzleien sind wie bereits in E. 1c ausgeführt als Dienstleistungsunternehmen zu qualifizieren, bei welchen Rz 34 KS 28 den Einbezug des Ertragswerts verlangt. Dass gemäss den Ausführungen der Pflichtigen mit der Anwendung der Bewertungsformel des KS 28 nicht der Verkehrswert ermittelt werde, vermag nicht zu überzeugen. Vielmehr führt der Einbezug des Ertragswerts zum Ergebnis, dass sämtliche Dienstleistungsunternehmen gleich bewertet werden und der Verkehrswert so bei den Dienstleistungsunternehmen auf gleiche Art und Weise ermittelt wird. Eine Verzerrung dieses Begriffs ist daher nicht erkennbar.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]