

**3-RV.2023.17**

P 209

**Urteil vom 19. Dezember 2024**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Senn  
Richter Wick  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch TLT Thomas Lincke Treuhand AG,  
Hauptstrasse 36, 5070 Frick

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 30. November 2022**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2022 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 454'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'697'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der für die Liegenschaft am R-Weg 21 in Q.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Unterhaltskosten von CHF 56'662.00 lediglich CHF 33'314.00 zum Abzug zugelassen und der Steuerwert der von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ gehaltenen Aktien der C.\_\_\_\_\_ AG auf CHF 1'650'000.00 (deklariert: CHF 1'489'500.00) festgesetzt.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 19. Mai 2022 erhob die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 20. Juni 2022 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Bei den effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft R-Weg 21, Q.\_\_\_\_\_, sei der Gesamtbetrag der Kucheneinrichtung von CHF 34'849 zum Abzug zuzulassen.
2. Bei der Ermittlung des Aktienwerts der C.\_\_\_\_\_ AG sei auf den Substanzwert nach Gewinnverwendung abzustellen."

### 3.

Mit Schreiben vom 5. August 2022 hat die Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramtes eine Stellungnahme betreffend den Steuerwert der Aktien der C.\_\_\_\_\_ AG abgegeben und empfohlen, die Einsprache diesbezüglich abzuweisen. Dazu haben sich A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 29. September 2022 geäußert. Mit E-Mail vom 8. November 2022 hält die Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramtes an ihrer Vernehmlassung vom 5. August 2022 fest.

### 4.

Mit Schreiben vom 22. August 2022 wurde die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ darauf hingewiesen, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ den Abzug der Schlusszahlung von CHF 11'501.00 für Liegenschaftsunterhaltskosten im Einspracheverfahren nicht mehr gewähren werde. Die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ hat dazu mit Schreiben vom 26. September 2022 Stellung genommen.

**5.**

Mit Entscheid vom 30. November 2022 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Einkommen um CHF 11'501.00 auf CHF 465'875.00. Das steuerbare Vermögen blieb unverändert.

**6.**

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2022 (Zustellung am 2. Dezember 2022) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 16. Januar 2023 (Postaufgabe am 17. Januar 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Bei den effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft R-Weg 21, Q.\_\_\_\_\_, sei der Gesamtbetrag der Kücheneinrichtung von CHF 34'849 zum Abzug zuzulassen.
2. Bei der Ermittlung des Aktienwerts der C.\_\_\_\_\_ AG sei auf den Substanzwert nach Gewinnverwendung abzustellen.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Staatskasse des Kantons Aargau aufzuerlegen und den Rekurrenten sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

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

**7.**

Die Abteilung Steuern von Q.\_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**8.**

Die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ hat eine Replik erstattet.

**9.**

Mit Schreiben vom 13. März 2024 wurde die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ um die Einreichung zusätzlicher Unterlagen ersucht. Sie kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 15. April 2024 teilweise nach.

---

## Das Gericht zieht in Erwägung:

### 1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### 2.

#### 2.1.

Die Rekurrenten haben in den Jahren 2019 und 2020 bei ihrer Liegenschaft am R-Weg 21 in Q.\_\_\_\_\_ die Nasszellen und die Küche erneuert. Streitig ist die Abzugsfähigkeit der "Schlussrechnung" der D.\_\_\_\_\_ AG vom 28. Dezember 2019 betreffend "Kücheneinrichtung E.\_\_\_\_\_". Diese lautet wie folgt:

"Auftragssumme gemäss Vertrag	Fr.	34'849.00
Bereits fakturiert	Fr.	<u>23'348.00</u>
Restbetrag	Fr.	11'501.00
Inkl. 7.7 % MWSt"		

Die Rekurrenten haben den Restbetrag (nach Behebung der Mängel) per 2. Oktober 2020 bezahlt (vgl. handschriftliche Notiz auf der Rechnung).

#### 2.2.

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat im Veranlagungsverfahren einen Abzug von CHF 11'501.00 gewährt (vgl. Details Steuerveranlagung 2020). Im Einspracheverfahren wurde dieser Abzug gestrichen. Zur Begründung wird ausgeführt, die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ sei der Überzeugung, wenn die Schlussrechnung am 28. Dezember 2019 in Rechnung gestellt werde, sei die Renovation auch tatsächlich abgeschlossen. Dass anschliessend der eine oder andere Mangel noch auftauche, welcher noch behoben werden müsse, komme immer mal wieder vor. Dies habe aber keinen Einfluss auf die Abzugsfähigkeit der Rechnung im einen oder anderen Jahr. Desweitern seien die Kosten der Bauausführung bereits in der Steuererklärung 2019 mit Rechnung vom 24. Dezember 2019 deklariert und in Abzug gebracht worden. Die Steuerkommission könne nicht nachvollziehen, weshalb die Rechnung der D.\_\_\_\_\_ AG von CHF 56'630.00 vollumfänglich in der Steuererklärung 2019 in Abzug gebracht worden sei und die vorliegend strittige Rechnung von total CHF 34'849.00 auf die Steuererklärungen 2019 und 2020 aufgeteilt werden solle, da sich bei beiden Rechnungen dasselbe Bild zeige, in dem im Jahr 2019 je eine Akontorechnung fakturiert (und bezahlt) worden sei und noch im Dezember 2019 je die Schlussrechnung erfolgte, welche jeweils erst im Jahr 2020 bezahlt worden sei (vgl. Einspracheentscheid).

### **2.3.**

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es seien CHF 34'849.00 zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird ausgeführt, im aktuellen Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes sei festgehalten, dass bei Akontozahlungen grundsätzlich auf den Arbeitsfortschritt bis Ende der Steuerperiode abzustellen sei, dass aber Akontozahlungen für Material nicht als abzugsfähige Vorauszahlungen gelten, wenn die Montage erst im Folgejahr erfolgt. Vorliegend sei es tatsächlich so, dass die finale Fertigstellung erst im Jahr 2020 ausgeführt worden sei. Die strittige Rechnung umfasse ausschliesslich Material für die Küche. Daher müsse der gesamte Betrag von CHF 34'849.00 im Jahr 2020 zum Abzug zugelassen werden. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ mache in ihren Ausführungen zu Akontozahlungen keine Unterscheidung zwischen Zahlungen für Arbeitsleistungen und Zahlungen für Material. Es handle sich vorliegend um eine Materialrechnung, nicht um Arbeitsleistungen. Daher komme die Regelung zum Zug, wonach die Akontozahlungen für Material als Vorauszahlungen gelten, wenn die Montage noch nicht fertiggestellt worden sei (Rekurs, S. 5).

### **3.**

#### **3.1.**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

#### **3.2.**

Das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, gültig ab 1.1.2020 (im Folgenden: MB LUK 2020), führt zum "10. Zeitpunkt des Abzugs" das Folgende aus:

"Für den Abzug der Unterhaltskosten ist entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend.

Die Kosten sind in der Regel nach derselben Abzugsmethode geltend zu machen. Änderungen der Abzugsmethode stehen unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben.

Bei Akontozahlungen wird auf das Datum der Rechnungsstellung bzw. Bezahlung abgestellt, sofern die Akontozahlungen dem Arbeitsfortschritt bis Ende der Steuerperiode entsprechen. Akontozahlungen für Material gelten als Vorauszahlungen, wenn die Montage erst im Folgejahr erfolgt; der Abzug kann erst im Folgejahr gewährt werden.

### 3.3.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel obliegt der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich den Steuerpflichtigen und sie haben steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.4]).

### 3.4.

#### 3.4.1.

Mit Schreiben vom 13. März 2024 teilte das Spezialverwaltungsgericht der Vertreterin der Rekurrenten mit, dass noch die folgenden Unterlagen und Angaben benötigt werden:

- a) Vollständige und detaillierte Darstellung, wie sich die CHF 34'849.00 zusammensetzen (z.B. die der Rechnung zugrunde liegende Offerte der D.\_\_\_\_\_ AG)
- b) Dokument der D.\_\_\_\_\_ AG, aus welchem hervorgeht, an welchen Tagen die Küche eingebaut wurde

#### 3.4.2.

Mit Eingabe vom 15. April 2024 reichte die Vertreterin der Rekurrenten eine Auftragsbestätigung der D.\_\_\_\_\_ AG vom 4. April 2019 mit einer detaillierten Beschreibung der Bestellung ein. Diese setzt sich wie folgt zusammen:

<u>Artikelbeschreibung</u>	<u>CHF</u>
Total Elemente	13'952.66
Apparate Produktgruppe A	4'874.65
Apparate Produktgruppe X	10'590.00
Apparate Produktgruppe Z	1'626.69
Netto-Artikel	1'648.00
Obligatorische vorgezogene Recyclinggebühr	54.78
Logistik (Lager, Disposition, Transport, LSVA u. Montage)	<u>2'186.33</u>
Total	34'933.11

Zum genauen Zeitpunkt der Küchenmontage kann die D.\_\_\_\_\_ AG gemäss den Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten keine Unterlagen zur Verfügung stellen.

### 3.5.

Aus der eingereichten Auftragsbestätigung der D.\_\_\_\_\_ AG geht hervor, dass es sich mit Ausnahme der letzten beiden Positionen (Recyclinggebühr und Logistik) um "Material" für die Küchenrenovation handelt. Es fehlt jedoch der von den Rekurrenten zu erbringende Nachweis, dass dieses

"Material" vollumfänglich erst im Jahr 2020 montiert wurde. Ohne diesen Nachweis ist aufgrund des Umstandes, dass die "Schlussrechnung" der D. \_\_\_\_\_ AG vom 28. Dezember 2019 datiert davon auszugehen, dass die Küche Ende 2019 fertig montiert war. Die CHF 34'849.00 bzw. CHF 34'933.11 können daher nicht gemäss dem MB LUK 2020 als "Akontozahlung für Material, welches erst im Folgejahr montiert wurde" behandelt und gestützt darauf (erst) im Jahr 2020 als Unterhalt abgezogen werden. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass gemäss den Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten im Jahr 2020 eine Mängelbehebung erfolgte.

### **3.6.**

#### **3.6.1.**

In der neuesten Version des Merkblatts "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Januar 2024, gültig ab 1. Januar 2024 (im Folgenden: MB LUK 2024) wird zum "10. Zeitpunkt des Abzugs" das Folgende ausgeführt:

"Für den Abzug der Unterhaltskosten ist entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend.

Die Kosten sind in der Regel nach derselben Abzugsmethode geltend zu machen. Änderungen der Abzugsmethode stehen unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben.

Bei Akontozahlungen wird auf das Datum der Rechnungsstellung bzw. Bezahlung abgestellt, sofern die Akontozahlungen dem Arbeitsfortschritt bis Ende der Steuerperiode entsprechen. Akontozahlungen, basierend auf abgeschlossenen Werkverträgen werden ebenfalls zum Abzug zugelassen, sofern eine vertragliche Zahlungspflicht besteht."

#### **3.6.2.**

Danach erfolgt keine zeitliche Verschiebung mehr des Abzugs von Akontozahlungen für Material, falls dieses erst im Folgejahr montiert wurde. Entscheidend ist einzig, dass die Akontozahlungen auf einem abgeschlossenen Werkvertrag basieren. Für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit werkvertraglich geschuldeter Akontozahlungen gilt daher der allgemeine Grundsatz.

### **3.7.**

Unter den vorliegenden Umständen ist somit sowohl nach dem MB LUK 2020 als auch nach dem MB LUK 2024 der allgemeine Grundsatz betreffend Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten anwendbar.

### **3.8.**

Gemäss dem allgemeinen Grundsatz der (bundesgerichtlichen und der aargauischen) Rechtsprechung ist entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung (IST-Methode) oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung (SOLL-Methode) massgebend. Dabei ist die SOLL-Methode immer dann anzuwenden, wenn die Steuerpflichtigen den Liegenschaftsunterhaltsrechnungen nicht bereits im Veranlagungsverfahren von sich aus und lückenlos die Zahlungsnachweise beilegen. Nur wenn im Veranlagungsverfahren für sämtliche Liegenschaftsaufwendungen die Zahlungsnachweise erbracht werden, kann dies als Antrag auf Anwendung der IST-Methode verstanden werden (SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.100] mit Hinweis auf den RGE vom 9. September 1999 [RV.99.50066]). Solche lückenlose Zahlungsnachweise wurden von den Rekurrenten in den Jahren 2019 und 2020 nicht erbracht. Es ist daher die SOLL-Methode anzuwenden. Die im Jahr 2019 in Rechnung gestellten Liegenschaftsunterhaltskosten können daher nicht (erst) im Jahr 2020 abgezogen werden.

### **3.9.**

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

## **4.**

Die Rekurrenten beantragen im Weiteren, es sei bei der Ermittlung des Aktienwerts der C.\_\_\_\_\_ AG auf den Substanzwert nach Gewinnverwendung abzustellen. Sie begründen dies im Wesentlichen wie folgt:

### **"II.A.**

2. Die Rekurrenten sind Inhaber der C.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in P.\_\_\_\_\_ und besitzen 100% der Aktien dieser Gesellschaft. Das kantonale Steueramt hat den Steuerwert der Aktien der C.\_\_\_\_\_ AG per 31.12.2020 mit Datum vom 1. März 2022 festgesetzt. Dabei hat das kantonale Steueramt Aargau – in Abweichung zum eigenen Berechnungsschema früherer Jahre und im Gegensatz zu anderen Kantonen – den Substanzwert ermittelt, ohne die beschlossene Dividendenauszahlung von CHF 680'000 zum Abzug zu bringen und hat somit den Substanzwert vor Gewinnverwendung berücksichtigt. Dies führt zu einem zu hohen Substanzwert und in der Folge zu einem zu hohen Steuerwert.

(...)

### **B.**

2. Für die Ermittlung des Substanzwerts darf die beschlossene Dividendenzahlung nicht zum Eigenkapital hinzugezählt werden. Es steht bereits zum Bewertungszeitpunkt fest, dass diese Mittel der Gesellschaft in absehbarer Zeit nicht mehr zur Verfügung stehen werden und somit nicht mehr Teil des Werts der Gesellschaft sein können.

Die 'Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer' (Kreisschreiben 28) der Schweizerischen Steuerkonferenz äussert sich zwar nicht explizit zum Thema, allerdings hält sie in RZ 13 fest, dass nicht einbezahltes Kapital für die Bewertung nicht zu berücksichtigen ist. Im Umkehrschluss ist daher auch das Kapital, das zu einem bestimmten kurzfristigen Zeitpunkt und in festgelegter Höhe abfliessen wird - die Dividende also -, nicht zu berücksichtigen. So, wie die Gesellschaft selbst die beschlossene Dividende nicht als Kapital zu versteuern hat, so sollte auch der Aktionär diese nicht als Teil des Aktienwerts zu versteuern haben.

Das kantonale Steueramt führt in seiner Vernehmlassung zur Einsprache vom 5. August 2022 aus, dass die Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts die Jahresrechnung sei. In einer Jahresrechnung, welche auch den Antrag über die Gewinnverwendung umfasst, und insbesondere in der Steuererklärung zählt jedoch eine beschlossene Dividende weder zu den Reserven noch zum Gewinnvortrag. Im Widerspruch dazu subsumiert das kantonale Steueramt dennoch die beschlossene Dividende genau unter dieser Position. Auch aus diesem formalen Aspekt ist die Berechnungsweise des kantonalen Steueramts abzulehnen."

## **5.**

### **5.1.**

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Das Vermögen wird gemäss § 47 StG zum Verkehrswert bewertet, soweit die nachfolgenden Bestimmungen (§§ 48 ff. StG) nichts anderes vorsehen. Wertpapiere sind nach dem Verkehrswert zu bewerten. Dieser entspricht dem Kurswert oder, wenn kein solcher besteht, in der Regel dem inneren Wert (§ 50 Abs. 1 StG).

### **5.2.**

#### **5.2.1.**

Für die Bewertung von Wertpapieren, welche, wie die Aktien der C.\_\_\_\_\_ AG, nicht über einen Kurswert verfügen, wird in der Regel auf die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (= Kreisschreiben Nr. 28 [KS 28]) der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. August 2008 abgestellt (vgl. § 33 Abs. 1 StGV). Die Wegleitung bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer zu erreichen. Sie ist zwar weder Bundesrecht noch interkantoniales Recht, sondern eine reine Verwaltungsverordnung, die bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten enthält und keine Rechte und Pflichten begründet. Sie gilt indessen nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen. Die grundsätzliche Massgeblichkeit der Wegleitung wird auch von der kantonalen Praxis und

der Lehre anerkannt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. April 2020 [2C\_1057/2018], mit weiteren Hinweisen; vgl. auch VGE vom 24. Januar 2018 [WBE.2017.268]). Von der Wegleitung ist nach der Rechtsprechung nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts dies gebietet (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2018 [SB.2017.00116], mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts; Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 18. Februar 2020 [2 ST.2017.257], mit weiteren Hinweisen).

### **5.2.2.**

Bei nichtkotierten 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 Aktionärbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind für die Bewertung unbeachtlich (vgl. Randziffer [RZ] 2 Abs. 4 KS 28). Für die Vermögenssteuer der Steuerperiode 2020 ist der Verkehrswert des Wertpapiers per 31. Dezember 2020 massgebend (vgl. RZ 4 KS 28).

### **5.2.3.**

Der Unternehmenswert von Dienstleistungsgesellschaften wie der C.\_\_\_\_\_ AG ergibt sich grundsätzlich aus der doppelten Gewichtung des Ertragswerts und der einfachen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (vgl. RZ 34 KS 28). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwertes ist die Jahresrechnung unter vollständiger Berücksichtigung der Aktiven und Passiven (RZ 11 ff. KS 28). Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre, wobei wahlweise zwei oder drei Geschäftsjahre berücksichtigt werden können (vgl. RZ 7 f., RZ 35 KS 28).

## **6.**

### **6.1.**

Vorliegend sind weder der Ertragswert der C.\_\_\_\_\_ AG noch dessen einfache Gewichtung bestritten. Streitig ist einzig die Ermittlung des Substanzwerts.

### **6.2.**

Soweit die Rekurrenten vorbringen, dass das Kantonale Steueramt den Substanzwert der C.\_\_\_\_\_ AG, in Abweichung zu früheren Steuerperioden und im Gegensatz zu anderen Kantonen, vor Gewinnverwendung ermittelt habe, ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet ist, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2023 [9C\_613/2022]). Sie ist in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen ge-

bunden. Diese stellen keine individuellen, konkreten Zusicherungen an die Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesen ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass sie inskünftig in gleicher Weise veranlagt würden. Insbesondere kann eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten der Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, nicht mit dem Hinweis auf den Vertrauensschutz unterbunden werden (vgl. VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweisen; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.18]; SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2020.67]). Im Weiteren haben ausserkantonale Entscheide für die Rechtsanwendung im Kanton Aargau keine Verbindlichkeit (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.54]).

### **6.3.**

#### **6.3.1.**

Für die Vermögenssteuer der Steuerperiode 2020 ist, wie bereits erwähnt (vgl. Erw. 5.2.2), der Verkehrswert der Aktien der C.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2020 massgebend. Es ist somit auch auf den Substanzwert der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt abzustellen. Ob davon eine Dividende abzuziehen ist, wird in RZ 11 Abs. 2 KS 28 geregelt:

"Schliesst die zu bewertende Gesellschaft das Geschäftsjahr nicht per Ende Kalenderjahr ab und erfolgt zwischen der Jahresrechnung (n) und dem 31.12. (n) eine Ausschüttung, dann ist sie vom Substanzwert abzuziehen."

Für den Abzug einer Dividende vom Substanzwert wird also kumulativ vorausgesetzt, dass das Geschäftsjahr einer Gesellschaft nicht zum gleichen Zeitpunkt endet wie die Steuerperiode von natürlichen Personen (Ende des Kalenderjahrs) und dass die Gesellschaft für das fragliche Geschäftsjahr eine Dividende beschlossen hat, welche vor dem für natürliche Personen massgeblichen Vermögensstichtag (31. Dezember) ausgeschüttet wird. In allen anderen Fällen ist aufgrund der klaren und abschliessenden Regelung in RZ 11 Abs. 2 KS 28 keine Dividende vom Substanzwert abzuziehen.

#### **6.3.2.**

Die C.\_\_\_\_\_ AG schloss das Geschäftsjahr am 31. Dezember 2020 ab. Allein schon deshalb ist der Abzug der im Rahmen der Jahresrechnung 2020 beschlossenen Dividende vom Substanzwert nach RZ 11 Abs. 2 KS 28 abzulehnen. Hinzu kommt, dass die Dividende erst nach dem 31. Dezember 2020 ausgeschüttet wurde, weshalb auch die zweite Voraussetzung von RZ 11 Abs. 2 KS 28 nicht erfüllt ist. Somit ist vorliegend auf den Substanzwert der C.\_\_\_\_\_ AG vor Gewinnverwendung abzustellen. Dass die Dividende nicht der Kapitalsteuer 2020 unterliegt, vermag daran nichts zu ändern. Eine analoge Anwendung von RZ 13 KS 28, wie sie von den Rekurrenten verlangt wird, fällt ausser Betracht, weil

das KS 28 betreffend den Abzug einer Dividende vom Substanzwert nicht lückenhaft ist.

**6.4.**

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

**7.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 770.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, Obere Vorstadt 37, 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, 19. Dezember 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic