



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2008.326
1 DB.2008.196

Entscheid

8. April 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, M. Ochsner und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

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

vertreten durch Tax Partner AG,
Talstrasse 80, 8001 Zürich,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2001 und Direkte Bundessteuer 2001

hat sich ergeben:

A. 1. Die C war Eigentümerin der D als Betreiberin eines Handelsunternehmens sowie der E und der C als Immobiliengesellschaften. Ihr Aktionariat setzte sich aus mehreren Dutzend Familienmitgliedern bzw. drei Familienstämmen – dem Stamm A und den zwei Stämmen F – zusammen. Der Familie A gehörten 17% der C-Aktien. Im Frühjahr 2001 wurden Verhandlungen über den Verkauf der C sowohl mit der G als auch mit H geführt. Den Zuschlag erhielt aufgrund des höheren Angebots die G, welche die C mit Kaufvertrag vom 28. Mai/12. Juni 2001 zum Preis von Fr., rückwirkend per 1. Februar 2001, übernahm. Weil die G nur am Immobilienteil der C interessiert war, nicht jedoch an der D, veräusserte die C am 23. Juli 2001 die D an die Familie A, und zwar zum Preis von Fr. 100'000.- sowie ebenfalls rückwirkend per 1. Februar 2001. Diese Veräusserung bzw. die entsprechende Absicht der G war im Kaufvertrag über die C zwischen der G und den bisherigen Aktionären der C bereits erwähnt gewesen. Gleichzeitig mit dem Verkauf der D erwarb I für Fr. 1.- eine nachrangige Darlehensforderung der G gegenüber der D im Betrag von Fr. Die G hatte dieses Darlehen der D im Rahmen des Erwerbs der C gewährt, um den Weiterbestand und die strategische Neuausrichtung der D als Handelsunternehmen zu ermöglichen.

Am 15. August 2001 erklärte sich das kantonale Steueramt mit der Schlussfolgerung von J als Vertreterin der G einverstanden, dass der Kauf der C-Aktien samt anschliessendem Verkauf der D an die Familie A nicht die Annahme einer indirekten Teilliquidation der C rechtfertige.

Mit Vertrag vom 27. März 2002 verkaufte die Familie A 40% des Aktienkapitals der D an H für Fr. und gewährte Letzterer eine Option für den Erwerb der restlichen 60% des Aktienkapitals. Im Jahr 2004 übte H diese Option für Fr. aus, sodass sie ab dann im Besitz von 100% des Aktienkapitals der D war und dafür insgesamt Fr. bezahlt hatte.

Die Steuerverwaltung des Kantons K, wo alle Mitglieder der Familie A ausser A ihren Wohnsitz haben, kam ihm Rahmen der Veranlagung dieser Mitglieder zum Schluss, dass in der Bezahlung des Kaufpreises von Fr. 100'000.- für die D durch die Familie A keine verdeckte Gewinnausschüttung der C begründet liege. Hingegen erachtete sie den Erwerb des Darlehens der G an die D von Fr. für Fr. 1.- durch I als

geldwerte Leistung und erfasste bei Letzterer den Betrag von Fr. als steuerbares Einkommen.

2. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau die Pflichtigen) hat seinen Wohnsitz in der Stadt L. Der für ihn zuständige Steuerkommissär kam nach Durchführung einer entsprechenden Untersuchung zum Schluss, dieser habe in der Steuerperiode 2001 beim Erwerb der D im Umfang seiner Beteiligung an der C (8%) von einer verdeckten Gewinnausschüttung der C profitiert. Die Ausschüttung ermittelte er dabei als Differenz zwischen dem für die D-Aktien erlegten Kaufpreis von Fr. 100'000.- und dem später anlässlich des Weiterverkaufs von H bezahlten Entgelt von Fr. sowie dem Aktionärsdarlehen von Fr. (= total Fr.). Dergestalt ergab sich beim steuerbaren Einkommen 2001 des Pflichtigen eine Aufrechnung von Fr.. Auf dieser Grundlage unterbreitete er am 7. April 2006 entsprechende Einschätzungsvorschläge für die Steuerperiode 2001, welche von den Pflichtigen jedoch abgelehnt wurden. Am 15. April 2008 veranlagte er sie gemäss den Vorschlägen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. (direkte Bundessteuer) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. (Staats- und Gemeindesteuern). Er fügte an, (weitere) umfangreiche Untersuchungen und Abklärungen hätten ergeben, dass der Verkehrswert der D weit höher gewesen sei als der bezahlte Kaufpreis von Fr. 100'000.-. Da im Zusammenhang mit der Entscheidungsfindung auch Steuerakten von andern Steuerpflichtigen betroffen seien, könnten detaillierte Begründungen wegen des Steuergeheimnisses frühestens im Rekurs-/Beschwerdeverfahren geliefert werden. Der Verkaufspreis an H betrage total Fr. Mio. (Fr. + Fr. Darlehen) und der Verkauf sei nur rund acht Monate nach dem Erwerb von der C erfolgt. Damit liege ein zeitnah erzielter Verkaufspreis vor. Der Verkehrswert entspreche mindestens diesem Preis, zumal noch weitere Bewertungen der D mit einem höheren Wert vorlägen.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 9. Mai 2008 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 15./22. Mai 2008 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim steuerbaren Einkommen im Zusammenhang mit dem Erwerb der D fallen zu lassen. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. Zur Begründung liessen sie im Wesentlichen vorbringen, die D habe im Zeitpunkt des Verkaufs an die Familie A einen Non-Valeur dargestellt.

Dies zeige sich schon daran, dass H als Kenner von Handelsunternehmen damals nicht bereit gewesen sei, auch nur Fr. 1.- für die D zu bezahlen. Ausschlaggebend sei dabei u.a. eine Due Diligence-Prüfung von M gewesen, welche H in Auftrag gegeben und fundamentale Probleme der D in mehreren Bereichen aufgezeigt habe. Eine analoge Prüfung sei bei der G durch J erfolgt, welche ebenfalls einen negativen Unternehmenswert der D ergeben habe. Die übrigen, eine Mehrheit bildenden Aktionäre der C hätten der Familie A mit nur 17%-igem Aktienanteil zudem nichts geschenkt, weil sie mit einer Bevorteilung dieses Stamms nie einverstanden gewesen wären. Dergestalt sei es zur Bezahlung eines nur symbolischen Kaufpreises für die D gekommen und handle es sich dabei um einen Marktpreis. Nach dem Kauf habe die Familie A sofort begonnen, die Probleme bei der D abzubauen und den Handelsbetrieb unter neuer Führung strategisch neu auszurichten. Es habe sich dabei ein hoher Investitionsbedarf bis Fr. abgezeichnet, der innerhalb der Familie A zu langwierigen Diskussionen geführt habe. Auch seien die allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnisse nach dem 11. September 2001 unsicher geworden und habe in der zweiten Hälfte 2001 eine Konjunkturabkühlung eingesetzt. Deshalb hätten sich die Familienmitglieder entschlossen, die Option des Zusammengehens mit einem kapitalkräftigen Partner ins Auge zu fassen. In der Folge sei H mit einem Kaufangebot an sie herangetreten, nachdem eine zweite Due Diligence-Prüfung aufgrund der eingeleiteten Sanierungsmassnahmen und strategischen Neuausrichtung eine signifikant bessere Beurteilung der Situation der D ergeben habe. Diese Beurteilung sowie die bei H bezüglich ihrer eigenen Handelssparte (H) geänderte Ausrichtung hätten zur Kaufpreisbildung von H geführt. Im Übrigen habe das kantonale Steueramt L bestätigt, dass der nach Veräusserung der C vorgesehene Verkauf der D nicht zu einer Entreicherung der C geführt habe.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 3. September 2008 ab. Es erwog, eine Bestätigung über die nicht erfolgte Entreicherung der C habe das kantonale Steueramt nicht abgegeben. H habe bereits vor dem Verkauf an die G grosses Interesse an der D bekundet, weshalb kein Non-Valeur vorgelegen sei. Andernfalls hätte bei der D auf Liquidationswerte umgestellt werden müssen, was aber nicht geschehen sei. Zudem hätte der Liquidationswert der D den Preis von Fr. 100'000.- bei Weitem überschritten. Der Liquidationswert entspreche ungefähr dem Substanzwert. Unternehmensbewertungen durch Beratungs- und Revisionsgesellschaften könnten – je nach Vorgabe durch den Auftraggeber – durchaus negativ ausfallen, wobei ein möglichst tiefer Unternehmenswert ursprünglich im Interesse von H gewesen sei. Dem kantonalen Steueramt lägen diverse Bewertungen der C-Gruppe sowie weitere Gründe

und Tatsachen vor, welche auf eine weit höhere Bewertung der D als die bezahlten Fr. 100'000.- schliessen liessen. Aus Gründen des Steuergeheimnisses würden weitere Einzelheiten hierzu erst im Rekurs-/Beschwerdeverfahren vorgetragen. Das Interesse eines Käufers der D habe in der Weiterführung des Handelsbetriebs bestanden, sodass es als sachgerecht erscheine, den zeitnah erzielten Verkaufspreis von H gleichzeitig als massgeblichen Wert bei der Entnahme aus der C zu betrachten, zumal kein deutlich tieferer Liquidationswert bewiesen sei. Die verdeckte Gewinnausschüttung sei nach dem Modell der Direktbegünstigung bei der Familie A zu besteuern, da der Kapitalgewinn aus der Weiterveräusserung der D allein dieser Familie zugeflossen sei, während die übrigen Aktionäre der O davon nicht hätten profitieren können.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 2. Oktober 2008 liessen die Pflichtigen die Einspracheanträge wiederholen, eventualiter sei die Sache zur Offenlegung der dem kantonalen Steueramt vorliegenden Bewertungen der C-Gruppe und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gegenparteien.

Das kantonale Steueramt schloss am 28. Oktober 2008 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels hin hielten die Pflichtigen mit Replik vom 30. Januar 2009 und das kantonale Steueramt mit Duplik vom 20. Februar 2009 an ihren Anträgen fest.

Auf die Ausführungen der Parteien in diesen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Die Pflichtigen sehen ihr rechtliches Gehör dadurch verletzt, dass es die Vorinstanz in den Einspracheentscheiden unterlassen habe, sich zu ihrem Einwand zu äussern, die Familie A habe mit 17% nur eine Minderheitsbeteiligung an der C beses-

sen, weshalb sie die behauptete verdeckte Gewinnausschüttung gar nicht habe herbeiführen können. Indessen trifft dieser Vorwurf nicht zu, führte das kantonale Steueramt in den Einspracheentscheiden hierzu doch zumindest aus, die verdeckte Gewinnausschüttung sei nach dem Modell der Direktbegünstigung zu beurteilen, weil in den Folgejahren der steuerfreie Kapitalgewinn allein der Familie A zugeflossen sei und die übrigen Aktionäre aus dem Verkauf an H nicht hätten profitieren können. Damit hat es durchblicken lassen, dass es auf den Umstand der Minderheitsbeteiligung der Familie A nicht ankomme, sodass die Einspracheentscheide diesbezüglich eine hinreichende Begründung aufweisen. Ob sie auch zutrifft, wird nachfolgend zu prüfen sein.

b) Die Pflichtigen erblicken sodann eine weitere Verletzung des rechtlichen Gehörs darin, dass die Vorinstanz die ihr angeblich vorliegenden Bewertungen sowie weitere Gründe und Tatsachen, die auf einen weit über Fr. 100'000.- liegenden Wert der D schliessen liessen, im Einspracheverfahren nicht offen gelegt habe, obwohl sie sich in den Einspracheentscheiden massgeblich darauf abstütze.

Das rechtliche Gehör des Steuerpflichtigen macht es erforderlich, dass Beweismittel, auf die sich die Einschätzungs- oder Rechtsmittelbehörde im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren für ihren Entscheid stützt, zu benennen und offen zu legen sind. Wird die Einsichtnahme in ein als Beweismittel dienendes Aktenstück verweigert, darf darauf zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur abgestellt werden, wenn ihm die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gibt, sich hierzu zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (§ 124 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG, sowie Art. 114 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Die Verweigerung der Einsichtnahme ist gerechtfertigt, wenn öffentliche oder private Interessen die Geheimhaltung erfordern (BGE 119 Ib 12 = Pra 82 Nr. 159 = ASA 63, 644 = StE 1994 B 101.8 Nr. 14). Hierzu zählt die Wahrung des Amts- bzw. Steuergeheimnisses nach § 120 StG bzw. Art. 110 DBG.

Das kantonale Steueramt hat sowohl in den Einschätzungs- als auch in den Einspracheentscheiden für seine Feststellung, der Wert der D liege weit höher als die von der Familie A bezahlten Fr. 100'000.-, u.a. auf diverse Bewertungen der C-Gruppe sowie weitere Gründe und Tatsachen bzw. weitere umfangreiche Untersuchungen und Abklärungen verwiesen, ohne diese Beweismittel in irgendeiner Weise offen zu legen oder auch nur schon näher zu bezeichnen. Damit hat es das rechtliche Gehör der

Pflichtigen verletzt, auch wenn es galt, das Steuergeheimnis bezüglich anderer Steuerpflichtiger – Gesellschaften der C-Gruppe etc. – zu wahren. Zumindest hätte es den Pflichtigen nach dem Gesagten vom wesentlichen Inhalt dieser Beweismittel Kenntnis geben müssen, damit sie in den Einsprachen und im Rekurs bzw. in der Beschwerde dazu Stellung nehmen und Gegenbeweismittel hätten bezeichnen können. Der Hinweis, die entsprechenden Einzelheiten würden im Rekurs-/Beschwerdeverfahren vorgetragen, war unzulässig, da den Pflichtigen dadurch der Rechtsmittelweg verkürzt wurde.

Liegt demnach eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, ist zu prüfen, ob die Sache deswegen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen ist.

c) aa) Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz rechtfertigt sich nur, wenn ein schwerwiegender Verfahrensmangel vorliegt (§ 149 Abs. 3 StG). Verletzungen des rechtlichen Gehörs können einen solchen Mangel darstellen, sofern die Verletzung nicht untergeordneter Natur ist, sondern schwer wiegt. Diesfalls ist eine Heilung des Mangels nicht möglich, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug dadurch unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens praktisch dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 149 N 31 sowie Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 143 N 26).

Eine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt u.a. vor, wenn das kantonale Steueramt eine verlangte mündliche Anhörung unterlassen hat oder aus dem vorinstanzlichen Entscheid überhaupt nicht ersichtlich ist, warum er so und nicht anders ausgefallen ist, er also überhaupt keine Begründung enthält. In Grenzfällen gilt es abzuwägen, ob eine Rückweisung der Sache bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde oder ob sie sich z.B. zwecks Wahrung des Rechts auf zwei mit umfassender Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnis urteilende Instanzen aufdrängt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 31 f.).

bb) Vorliegend hat das kantonale Steueramt zwar die Beweismittel, auf die es sich in den Einschätzungs- und Einspracheentscheiden zum Nachweis des verfochtenen Verkehrswerts der D im Zeitpunkt des Verkaufs an die Familie A bezogen hat, den Pflichtigen zu Unrecht nicht offen gelegt, jedoch führte es zumindest in den Einspra-

cheentscheiden eine Reihe von andern Tatsachen und Indizien an, aufgrund welcher es diesen Nachweis schon allein deswegen als erwiesen erachtete. Dementsprechend erwähnte es die zurückgehaltenen Beweismittel erst in zweiter Linie. Mithin stellt sich die fragliche Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht als derart gravierend dar, dass die Sache deswegen an die Vorinstanz zurückzuweisen wäre. Eine Heilung des Mangels im Rekurs-/Beschwerdeverfahren ist grundsätzlich möglich, da die Steuerrekurskommissionen eine uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis besitzen (§ 147 Abs. 3 StG und Art. 140 Abs. 3 DBG) und davon auch Gebrauch machen (vgl. RB 1987 Nr. 49 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 124 N 12).

Das kantonale Steueramt hat in der Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 28. Oktober 2008 ausführlich eine Reihe von bisher nicht genannten Tatsachen und Indizien angeführt, die seiner Meinung nach den Beweis für die fragliche Bewertung der D erbringen. Auch hat es die entsprechenden Bewertungsunterlagen, auf die es sich dabei bezieht und die bisher zum Teil noch nicht vorlagen – Einschätzungsakten der C und eines früheren Mitaktionärs –, bezeichnet und mit der Rekurs-/Beschwerdeantwort eingereicht. Auf andere, bisher ungenannte Beweismittel hat es sich nicht mehr bezogen. Die Steuerrekurskommission I hat den Pflichtigen durch Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels am 11. November 2008 Gelegenheit gegeben, sich zu diesen Vorbringen zu äussern und die Pflichtigen haben davon Gebrauch gemacht (Replik vom 30. Januar 2009). Damit gilt die festgestellte Verletzung des rechtlichen Gehörs als geheilt.

2. a) Zu den nach § 20 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG steuerbaren geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen von juristischen Personen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Auf eine solche Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 68 ff.).

Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden: Die verdeckte Gewinnausschüttung im

engern Sinn kennzeichnet sich dadurch, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- oder Anschaffungskosten aufwendet, was zu einer überhöhten Belastung eines Erfolgs- oder eines Bestandeskontos führt. Bei der Gewinnvorwegnahme liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h. auf ein marktmässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven, verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54, 613 ff.).

Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Gesellschafter (Art. 660 OR; Reich, in: ASA 54, 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, sodass sie als eine für jenen steuerbare Zuwendung gelten muss, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 sowie ASA 66, 554 und 559).

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft führen in der Regel nur dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenkundiges Missverhältnis zugunsten des Gesellschafters und zulasten der Gesellschaft besteht. Bloss ungeschickte Dispositionen, denen das Merkmal der bewussten Vorteilszuwendung fehlt, können zwar für die Unternehmung nachteilig sein, ja eine Entreicherung derselben darstellen. Sie sind indessen steuerlich nicht zu erfassen, denn die Gesellschaft darf nur für wirklich erzielte Gewinne und nicht für geschäftliche Ungeschicktheiten ihrer Leitung besteuert werden (Reimann/Zuppinge/Schärrer, § 45 N 75). Die Gegenleistung muss der Leistung der Gesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Gesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Marktverhältnissen auch tun könnte (Brühlisauer/Poltera, in: Kommentar zum Schwei-

zerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 58 N 99 DBG mit Hinweis auf BGr, 26. November 1981 = ASA 51, 538 = StR 1983, 285).

b) Empfangen alle Gesellschafter eine Leistung, deren geschäftsmässige Begründetheit in Frage gestellt wird, spricht eine starke Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Erhält dagegen nur ein Teil der Gesellschafter oder nur einer, welcher nicht selbst Hauptaktionär ist, eine solche Leistung, erscheint eine verdeckte Gewinnausschüttung eher als fraglich. Diesfalls muss zusätzlich die Beherrschungsmöglichkeit der bzw. des Begünstigten gegenüber der leistenden Gesellschaft geprüft werden. Sowohl die herrschende Lehre als auch das Bundesgericht vertreten die Meinung, dass zusätzlich zur Gesellschafterstellung eine massgebliche Beherrschung des Gesellschafters auf das Unternehmen vorliegen muss, damit der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 109 DBG mit Hinweis u.a. auf Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 1983, S. 113; Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 45 N 73; BGr, 28. Oktober 1977 = ASA 48, 64 ff. und 4. November 1987 = StE 1988 B 72.13.22 Nr. 10; a.M. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 107 mit Verweis auf Entscheid des Bundesgerichts vom 30. April 2002 [StR 2002, 558], gemäss welchem die Tatsache, dass der Empfänger blosser Minderheitsaktionär war, die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung nicht zu rechtfertigen vermochte).

Die massgebliche Beherrschung ist dabei von der massgeblichen Beteiligung zu unterscheiden. Das Bundesgericht hat entschieden, dass auch Minderheitsbeteiligte oder gar Nichtgesellschafter mit Organstellung einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen haben können, wenn besondere Umstände vorliegen (vgl. ASA 24, 330 ff., wo das oberste Gericht feststellte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann gegeben sein kann, wenn der Leistungsempfänger nicht Allein- oder Mehrheitsaktionär ist [im konkreten Fall besass er 40% des Aktienkapitals], aber in der Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt). Solche Situationen liegen vor, wenn sich Minderheitsaktionäre, z.B. durch Abschluss eines Aktionärbindungsvertrags, zusammenschliessen (vgl. ASA 24, 331) und dadurch einen massgeblichen Einfluss auf die Aktiengesellschaft ausüben können (vgl. ASA 19, 297 ff.), oder wenn der Minderheitsaktionär eine Schlüsselstellung im Verwaltungsrat einnimmt. Im Entscheid vom 30. Oktober 1988 (ASA 57, 514) hatte das Bundesgericht einen Sachverhalt zu beurteilen, bei welchem sich die einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin und ihr Freund durch deliktische Machenschaften und ohne Wissen des Verwaltungsrats und

der Alleinaktionärin verdeckte Gewinnausschüttungen zukommen liessen. Das Bundesgericht bezeichnete die Geschäftsführerin als faktisches Organ, was als enge wirtschaftliche und persönliche Beziehung zur steuerpflichtigen Gesellschaft zu qualifizieren sei, sodass diese steuerlich wie eine massgebende Gesellschafterin qualifiziert werden müsse.

Das Bundesgericht spricht ebenfalls von einer massgebenden Beherrschung, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. Das heisst, der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft, und wird steuerlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde (BGE 113 Ia 26 f.). Das Tatbestandsmerkmal der Gesellschaftereigenschaft wird somit durch das Kriterium der massgeblichen Beherrschung ergänzt, wobei diese Beherrschung mehr qualitativer als quantitativer Natur ist. Die kapitalmässige Beherrschung allein ist gemäss Bundesgericht grundsätzlich unerheblich, stellt aber immerhin ein gewichtiges Indiz dar, dass das Gesellschaftsverhältnis das Motiv einer verdeckten Gewinnausschüttung ist.

c) Als nahestehende Dritte, welcher Begriff weder das StG noch das DBG näher umschreiben, sind natürliche oder juristische Personen zu bezeichnen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Verbindungen besitzen. Dabei begründet der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter. Vielmehr ist eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem wie Freundschaft, Verwandtschaft, geschäftliche Beziehung etc. erforderlich (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 120 ff., welche sich mit der abweichenden Auffassung des Bundesgerichts im Recht der direkten Bundessteuer auseinandersetzen und diese verwerfen).

Fliesst der geldwerte Vorteil einer verdeckten Gewinnausschüttung dem nahestehenden Dritten zu, erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils gleichwohl beim (beherrschenden) Aktionär, da nur er kraft seines Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft herbeiführen kann. Es kommt die so genannte Dreieckstheorie zur Anwendung, bei der von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der Gesellschaft über den beherrschenden Aktionär zum nahestehenden Dritten ausgegangen wird (VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27 sowie Kuhn/Brühlisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A.,

2002, Art. 24 N 85 ff. StHG). Der nahestehende Dritte kann mangels Anteilseigenschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, sodass der Zufluss bei ihm (als natürliche Person) nur der Schenkungssteuer unterliegt bzw. – im Fall, dass es sich bei der Empfängerin um eine Schwestergesellschaft der leistenden Gesellschaft handelt – als steuerfreie Kapitaleinlage gilt.

d) Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35).

Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenügende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine allzu hohen Anforderungen zu stellen (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

3. a) Die D war ursprünglich eine Tochtergesellschaft der C. Soll bei ihrer Veräusserung von der C durch unterpreisigen Verkauf verdeckt Gewinn ausgeschüttet worden sein, kann die Ausschüttung nur an die Aktionäre der C oder die ihnen nahestehenden Personen geflossen sein. Die C verkaufte die D mit Vertrag vom 23. Juli 2001 an die Familie A. In jenem Zeitpunkt war aber bereits die G Eigentümerin der C, da diese die C schon mit Vertrag vom 28. Mai/12. Juni 2001 erworben hatte. Die Mitglieder der Familie A waren zusammen mit den andern beiden Besitzerfamilien als Aktionäre der C schon ausgeschieden, sodass sie in dieser Eigenschaft als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr in Frage kamen.

Anhaltspunkte dafür, dass die Mitglieder der Familie A als nahestehende Personen der G, der neuen Alleinaktionärin der C, betrachtet werden könnten – was nach dem Gesagten persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zu dieser voraussetzte –, sind nicht ersichtlich und werden vom kantonalen Steueramt denn auch zu Recht nicht geltend gemacht. Die geschäftlichen Beziehungen, die sich aus dem Erwerb der D zur

G ergaben und zum Abschluss diesbezüglicher Verträge und Abmachungen führten, reichen nach dem Gesagten nicht aus, um die Familienmitglieder schon als der G nahestehend erscheinen zu lassen. Vielmehr müssten darüber hinaus noch andere geschäftliche Verbindungen zu diesem Unternehmen bestanden haben. Aktenkundig sind jedoch nur Abmachungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der D.

Mithin geht es nicht an, bei den Mitgliedern der Familie A eine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Veräusserung der D zu erfassen, weil sie bei Abschluss des fraglichen Rechtsgeschäfts weder Anteilseigner der C noch diesen nahestehend waren. Ein entsprechender Zufluss wäre – wenn überhaupt – nur bei der neuen (Allein-)Aktionärin der C, der G, möglich, da nur sie (allein) die Geschicke bei der C bestimmen und zu einem unterpreisigen Verkauf der D an die Familie A Hand bieten konnte.

b) Zählte man die Mitglieder der Familie A im Zeitpunkt des – möglicherweise unterpreisigen – Erwerbs der D am 23. Juli 2001 gleichwohl zum Aktionariat der C, kämen sie als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund ihrer Anteilseignerschaft zwar grundsätzlich in Frage. Indessen machte ihr Anteil an der C nur gerade 17% aus und galten sie damit bloss als Minderheitsaktionäre. Als solche waren sie nicht in der Lage, eine Gewinnausschüttung der C zu ihren Gunsten zu erwirken. Damit der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung dennoch erfüllt ist, müssten sie in der C nach dem Gesagten über eine beherrschende Stellung – z.B. mittels Schlüsselstellung im Verwaltungsrat, Stimmrechtsaktien, statutarischen Bestimmungen, Aktionärsbindungsvertrags, anderer Abmachungen etc. – verfügt haben. Für das Vorliegen einer solcherart beherrschenden Stellung ist das kantonale Steueramt beweisbelastet.

aa) Die Familie A war im siebenköpfigen Verwaltungsrat der C unstreitig in der Person von I lediglich mit einem Mitglied vertreten. Diese verfügte zudem nicht einmal über eine Zeichnungsberechtigung. Sodann waren Stimmrechtsaktien nicht vorhanden, indem die Stimmkraft dem Aktienanteil entsprach. Ein Aktionärsbindungsvertrag existierte zwar, jedoch macht das kantonale Steueramt zu Recht nicht geltend, der Familie A sei gestützt darauf eine beherrschende Stellung in der C zugekommen.

bb) Das kantonale Steueramt beruft sich in der Rekurs-/Beschwerdeantwort für das Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses der Familie A vielmehr auf die von

dieser Familie mit der Familie W.O. F, N, geschlossene Vereinbarung vom 27. Mai 2001. Indessen verfügte letztere Familie unstreitig nur gerade über knapp 11% der C-Aktien, sodass beide Familien zusammen auf einen Anteil an der C von lediglich rund 28% kamen und damit auch zusammen immer noch eine Minderheit im Aktionariat der C bildeten (vgl. auch die Erwähnung des Anteils der andern Aktionäre mit 13/18 [= 72%] in der Präambel der fraglichen Vereinbarung). Von einer Beherrschung der C kann daher auch unter Einbezug der Aktien dieser Familie keine Rede sein.

cc) Das kantonale Steueramt scheint sodann im Zusammenhang mit der Frage der Beherrschung der C durch die Familie A als massgebend zu erachten, dass das von der G der D als Liquiditätszuschuss gewährte Darlehen von Fr. zuerst für Fr. 1.- an I (= Mutter des Pflichtigen) abgetreten, von Letzterer anschliessend der Familie W.O. F weiter zediert sowie von ihr namens der D als Schuldnerin an die Familie W.O. F zurückbezahlt worden ist (vgl. die entsprechenden Ausführungen in der Rekurs-/Beschwerdeantwort S. 4 f.). Indessen ging es dabei – wie auch das kantonale Steueramt in der Duplik letztlich bestätigt – lediglich darum, das Einverständnis der Familie W.O. F zur Veräusserung der D durch die G an die Familie A zu erkaufen, sodass daraus jedenfalls kein Beherrschungsverhältnis der Familie A über die C und demnach auch keine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Kauf der D abgeleitet werden kann.

Die steuerlichen Folgen, welche sich aus den Abtretungen des genannten Darlehens bzw. dessen Rückzahlung an die Familie W.O. F ergeben, bilden im Übrigen vorliegend nicht Prozessgegenstand. Anzumerken ist aber immerhin, dass die Darlehensabtretung an E. A für Fr. 1.- bei Letzterer jedenfalls zu einer Besteuerung als Einkommen geführt hat (vgl. diesbezügliches Schreiben der kantonalen Steuerverwaltung K vom 5. November 2003). Die Rückzahlung des Darlehens an die Familie W.O. F wirkte sich zudem – wenn überhaupt – nur bei dieser Familie aus (vgl. hierzu das diesbezüglich interne Schreiben des kantonalen Steueramts vom 13. April 2007) und hat bei den Mitgliedern der Familie A keine steuerlichen Folgen.

dd) Im Kaufvertrag über die C mit G ist der Weiterverkauf der D an die Familie A bzw. an eine von dieser beherrschte Gesellschaft bereits ausdrücklich erwähnt bzw. vorgesehen (Ziff. 5.2.2). Demgemäss waren die damaligen übrigen (Familien-)Aktionäre der C mit diesem Weiterverkauf einverstanden und wussten laut den Ausführungen der Pflichtigen in der Replik zudem auch, dass der Kaufpreis ein symboli-

scher sein werde). Darin könnte ein Zusammenwirken aller Aktionäre der C zugunsten der Familie A begründet liegen und die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Verkauf der D an diese Familie rechtfertigen.

Mehrheitsaktionäre schenken der Minderheit bei der Veräusserung von Gesellschaftsaktiven in der Regel jedoch nichts, es sei denn, sie profitierten dabei zumindest im gleichen Umfang wie diese. Weder ergeben sich Anhaltspunkte aus den Akten noch vermag das kantonale Steueramt solche zu nennen, dass die Mehrheit der C-Aktionäre (ohne Familien A und W.O. F) bei der Veräusserung ihrer Gesellschaft an die G als Gegenleistung für einen unterpreisigen Verkauf der D an die Familie A für sich irgendwelche Vorteile beansprucht hätte. Folgte man der Ansicht des kantonalen Steueramts, wonach die verdeckte Gewinnausschüttung Fr. Mio. ausgemacht haben soll, hätten diese Vorteile zumindest einen ebensolchen Umfang aufweisen müssen. Motive, der Familie A eine verdeckte Gewinnausschüttung in derartigem Umfang ohne die Erlangung eigener gleichwertiger Vorteile zukommen zu lassen, sind nicht ersichtlich, um so weniger, als die drei Familienstämme der C nach den glaubwürdigen Aussagen der Pflichtigen zerstritten waren und sich demnach auch von daher nichts zu schenken brauchten.

In diesem Licht betrachtet erscheint sodann die Vermutung des kantonalen Steueramts über eine Verschleierung der wirklichen Absichten der "Beteiligten" bei der ganzen Transaktion betreffend des Verkaufs der C, Herauslösung der D und des Weiterverkaufs an H als widersprüchlich (vgl. dessen Ausführungen in der Rekurs-/Beschwerdeantwort S. 6 f.). Denn "Beteiligte" waren eben nicht nur die Familien A und W.O. F, sondern auch die übrigen, eine Mehrheit des Aktionariats der O bildenden andern Familienstämme bzw. -mitglieder, welche bei dieser Verschleierung ebenfalls mitgewirkt haben müssten, um von einer konzertierten Aktion ausgehen zu können. Dass ein solches Zusammenwirken aller bzw. eine Mehrheit bildenden Aktionäre stattgefunden hat, behauptet das kantonale Steueramt selber nicht.

c) Das kantonale Steueramt versuchte im Einspracheentscheid den Umstand, dass die Familie A im Zeitpunkt des Erwerbs der D nicht mehr Anteilseignerin der C war und auch nicht als der neuen Aktionärin G nahestehend galt, durch Anwendung der Theorie der so genannten Direktbegünstigung zu überbrücken. Im Rekurs-/Beschwerdeverfahren nimmt sie dann allerdings keine Zuflucht mehr zu dieser Theorie.

Die Direktbegünstigungstheorie kommt dann zum Zug, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung nicht dem Aktionär, sondern dem nahestehenden Dritten zufließt. Diesfalls wird die verdeckte Gewinnausschüttung nicht – wie dies der Anwendung der erwähnten Dreieckstheorie entspräche – beim Aktionär aufgerechnet, sondern beim nahestehenden Dritten. Die Direktbegünstigungstheorie findet indessen in der Praxis nur im Bereich der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe Anwendung und nicht bei den direkten Steuern. Allerdings hat sie das Bundesgericht auch schon unter Geltung des Beschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) angewandt, jedoch ohne diese Abkehr von der sonst üblichen Dreieckstheorie näher zu begründen (vgl. hierzu Behnisch/Heuberger, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs in: Jusletter 8. Mai 2000 sowie Kuhn/Brühlisauer, Art. 24 N 90 StHG). Der Direktbegünstigungstheorie ist nicht zu folgen: Die Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung als Vermögensertrag beim Empfänger setzt voraus, dass dieser über das den Gewinn abwerfende Vermögen verfügt. Der nahestehende Dritte – wiewohl Direktbegünstigter – ist an der den Gewinn ausschüttenden Gesellschaft nicht beteiligt und kann daher auch keinen diesbezüglichen Vermögensertrag erzielen. Kommt im vorliegenden Fall dazu, dass die Pflichtigen nach dem Gesagten nicht als nahestehende Dritte der die C beherrschenden G gelten, weshalb die Direktbegünstigungstheorie bei ihnen auch bei grundsätzlicher Anwendbarkeit nicht greifen kann.

d) Nach alledem bleibt bei den Pflichtigen im Zusammenhang mit der Veräusserung der D schon deshalb kein Raum für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer geldwerten Leistung, weil sie im Zeitpunkt des Verkaufs gar nicht mehr Anteilseigner der C waren und auch nicht als nahestehende Dritte der neunten Aktionärin der C, der G, galten sowie als Minderheitsaktionäre die verdeckte Gewinnausschüttung ohnehin gar nicht hätten herbeiführen können.

e) Dies führt zur Gutheissung der Rechtsmittel.

4. Sofern die Familie A als Empfängerin einer verdeckten Gewinnausschüttung in Frage käme, gälte Folgendes:

a) Die Familie erwarb die D am 23. Juli 2001 zum Preis von Fr. 100'000.-. Angesichts des Umstands, dass H für das Unternehmen nur rund acht Monate später am 27. März 2002 einen Betrag von (auf 100% umgerechnet) Fr. erlegt hatte, drängt sich zwangsläufig die Frage nach dem Vorliegen eines allfälligen Vorzugspreises für die Familie A bzw. eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen dem von ihr entrichteten Preis und dem von einem andern (unabhängigen) Dritten erhältlichen Betrag auf.

Für die Existenz eines solchen Missverhältnisses ist nach dem Gesagten das kantonale Steueramt beweisbelastet.

b) Letzteres Amt führt für die Richtigkeit seines Standpunkts eine Reihe von Indizien an, die für die Preisbestimmung der D im Zeitpunkt der Veräusserung an die Familie A nicht einfach als unmassgeblich erachtet werden können. So ist es zutreffend, dass die C die Beteiligung D sowohl in ihrer Zwischenbilanz per Ende Januar 2001 als auch in derjenigen per Ende Mai 2001 noch mit Fr. aufgeführt hatte und sowohl die C als auch H von einem längeren, für sie aussichtsreichen Weiterbestand der D nach einem Verkauf ausgegangen sein mussten (Ausführungen in der Rekurs-/Beschwerdeantwort S. 3 ff.). Dies legt eine gewisse Werthaltigkeit der D bei der Veräusserung im Juli 2001 nahe.

Indessen vermögen die Pflichtigen diesen Indizien Tatsachen und Argumente entgegen zu setzen, die ebenso wenig als unmassgeblich abgetan werden können (Replik S. 4 ff.). Vor allem aber präsentieren sie eine Due Diligence-Prüfung von M, die von H vor dem ersten Übernahmeversuch der D – d.h. in einem unverdächtigen Zeitpunkt – in Auftrag gegeben wurde, und einen negativen Wert der D aufzeigt. Zum gleichen Ergebnis soll nach den Pflichtigen eine weitere Due Diligence-Prüfung aus jener Zeit gekommen sein, welche die J im Auftrag der G erstellt hat und deren Existenz das kantonale Steueramt – obwohl nicht aktenkundig – nicht in Abrede stellt. Schliesslich existiert ein Schreiben von H vom 28. April 2003, worin dieses Unternehmen eine signifikante Verbesserung bei der D aufgrund der eingeleiteten Massnahmen, der strategischen Neuausrichtung und der veränderten eigenen Beurteilung des spezifischen Handelssektors im Jahr 2002 attestiert.

Unter diesen Umständen, bei denen beachtliche Argumente und Tatsachen sowohl für die eine wie für die andere Partei sprechen, wäre es zwingend erforderlich gewesen, die für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung wesentliche

Frage nach dem Marktwert der D im Zeitpunkt der Veräusserung an die Familie A mittels einer Unternehmensbewertung eines ausgewiesenen Gutachters zu beantworten. Denn immerhin handelt(e) es sich bei den zwei genannten Firmen, welche die Due Diligence-Prüfungen erstellt haben, um international anerkannte Unternehmen der Beratungs- und Revisionsbranche, sodass es nicht – wie noch in den Einspracheentscheiden geschehen – angeht, diese Prüfungen als nicht aussagekräftig hinzustellen und durch eigene Überlegungen bzw. Bewertungen zu ersetzen.

c) Das kantonale Steueramt ist beweisbelastet und hat es bisher unterlassen, den Sachverhalt im zentralen Punkt der Bewertung der D bei Veräusserung an die Familie A mittels eines erforderlichen Gutachtens zu untersuchen und nachzuweisen. Darin läge ein schwerer Verfahrensmangel, der von der Steuerrekurskommission nicht geheilt werden könnte, weil sonst der Rechtsmittelweg der Pflichtigen unzulässigerweise verkürzt würde.

Als Folge davon müsste die Sache an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen werden – wären die Rechtsmittel nicht aus einem anderen Grund gutzuheissen –, damit das kantonale Steueramt die notwendigen weiteren Untersuchungen träge.

5. Als Folge der Gutheissung der Rechtsmittel sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG) und steht den Pflichtigen eine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 VRG, Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuer, Steuerperiode 2001, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 108'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2001, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 110'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]