



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.175
1 DB.2009.95

Entscheid

28. September 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, M. Ochsner und Sekretärin J. Nartey

In Sachen

A,

vertreten durch Qualidata Treuhand AG,
Zürcherstrasse 42, 8103 Unterengstringen,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2005 und Direkte Bundessteuer 2005

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) ist hauptberuflich Aktionärsdirektor und Geschäftsführer der B. Diese Gesellschaft betreibt die Entwicklung, den Verkauf und Service von chemischen und technischen Produkten sowie Anlagen. Daneben engagierte sich der Pflichtige zusammen mit andern Aktionären in der Ende 2002 gegründeten C, welches Unternehmen sich auf dem Gebiet der Medizinaltechnik betätigt. Zusätzlich besass der Pflichtige die Einzelfirma D. Im Oktober 2005 veräusserte er seinen Mehrheitsanteil an der C für € 775'000.- und löschte im Januar 2007 die Einzelfirma im Handelsregister.

In der Steuererklärung 2005 deklarierte der Pflichtige ein Salär der B von netto Fr. 161'780.- sowie Einkünfte gemäss Abschluss der Einzelfirma D von Fr. 61'179.-. Unter Einbezug der übrigen Einkünfte und der Abzüge resultierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 191'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 193'200.- (direkte Bundessteuer). Das steuerbare Vermögen gab er mit Fr. 1'386'000.- an, was gegenüber dem Vorjahr einer Vermögensvermehrung von über Fr. 1 Mio. entsprach.

2. Im Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2005 verlangte die Steuerkommissarin u.a. eine Begründung der Vermögensvermehrung, das ausgefüllte Hilfsblatt A für die selbstständige Erwerbstätigkeit und das Hauptbuch der Einzelfirma pro 2005. Mit Eingabe vom 9. Oktober 2007 kam der Pflichtige dem nach und führte als Grund für die Vermögensvermehrung den Verkauf der Beteiligung an der C an. Mit weiterer Auflage vom 30. Januar 2008 untersuchte der neu zuständige Steuerkommissär, ob und inwiefern der Pflichtige mit der Einzelfirma für die C tätig gewesen war und warum er die Einzelfirma gelöscht hatte. Der Pflichtige antwortete am 17. März 2008, er habe die technische Beratung der C buchhalterisch getrennt von der B erbringen wollen, weil es sich im Vergleich zu seiner Tätigkeit bei Letzterer um eine branchenfremde Arbeit gehandelt habe. Zudem habe er neben dem Arbeitnehmerstatus bei der B nicht noch einen zweiten solchen Status bei der C begründen wollen. Die Zwischenschaltung der Einzelfirma sei dann aber unnötig und kompliziert gewesen, sodass er diese wieder gelöscht habe. Die Beratung für die C – hauptsächlich bestehend aus der Oberleitung der C – habe er erstmals 2005 abgerechnet, obwohl er schon im Vorjahr entsprechende Leistungen erbracht habe. Mit Mahnung vom 27. Mai 2008 wies der Steuerkommissär darauf hin, dass er mit der Einzelfirma schon in den Jahren 2002/03

für die C tätig gewesen und dabei von Mitaktionären mit Aktien der C abgegolten worden sei. Der Pflichtige antwortete am 17. Juli 2008, diese Leistungen seien bei Gründung der C erbracht worden. Deren Begleichung mit Aktien habe dem Ziel gedient, trotz des Einstiegs eines Financiers die Aktienmehrheit an der C zu behalten.

Mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 9. Januar 2009 erfasste der Steuerkommissär den bei Veräusserung der Aktien C erzielten Gewinn von Fr. 1'014'475.- als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Dabei qualifizierte er die Aktien als Geschäftsvermögen der Einzelfirma D und fügte an, der Pflichtige habe als deren Inhaber geschäftliche Beziehungen mit der C unterhalten und so entsprechende Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit generiert. Das steuerbare Einkommen ergab sich dergestalt mit Fr. 1'206'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 1'207'700.- (direkte Bundessteuer). Das steuerbare Vermögen übernahm er gemäss Deklaration mit Fr. 1'386'000.-.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 30. Januar 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 10. Februar 2009 Einsprache erheben mit dem Antrag, von der Besteuerung des Gewinns aus dem Aktienverkauf als Einkommen abzusehen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 28. Mai 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 30. Juni 2009 liess der Pflichtige die Einspracheanträge erneuern.

Das kantonale Steueramt schloss am 26. August 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Nicht streitig ist, dass dem Pflichtigen im Zusammenhang mit der Veräusserung von 186 Aktien der C an die E in Deutschland am 21. Oktober 2005 ein Erlös von € 775'000.- zugeflossen ist.

Der Steuerkommissär hat diesen Erlös von umgerechnet Fr. 1'200'475.- um den Nominalwert der Aktien von Fr. 186'000.- gekürzt und das Ergebnis von Fr. 1'014'475.- als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Demgegenüber bestreitet der Pflichtige das Vorliegen von steuerbarem Einkommen, indem er eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Rahmen seiner Einzelfirma und die Zugehörigkeit der veräusserten Aktien zu deren Geschäftsvermögen in Abrede stellt.

2. a) Nach der Generalklausel von § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Gemäss § 18 StG und Art. 18 DBG sind insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (Abs. 1); zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen sodann auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Abs. 2). Steuerfrei sind nach § 16 Abs. 3 StG und Art. 16 Abs. 3 DBG – bei der Staats- und Gemeindesteuer vorbehaltlich der Grundstückgewinnsteuer – demgegenüber Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen.

Es stellt sich mithin die Frage, was als selbstständige Erwerbstätigkeit zu gelten hat bzw. welche Gewinnrealisationen als steuerfreie Kapitalgewinne einzustufen sind.

b) Der harmonisierungsrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit entspricht grundsätzlich der bisherigen Zürcher Praxis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 18 N 7). Unter selbstständiger Erwerbstätigkeit wird demnach jede Tätigkeit verstanden, bei der eine

Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in einer frei gewählten Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar mit der Absicht auf Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, § 14 N 37 ff.; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 8 N 13 StHG [zit.: Harmonisierung]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 8; Markus Reich, Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, in: Blaise Knapp u.a. (Hrsg.), Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, S. 121 [zit.: Begriff]; StE 1999 B 23.1 Nr. 41, auch zum Folgenden). Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Harmonisierung, Art. 8 N 13 ff. StHG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig erwerbstätig wäre. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit nach § 18 StG und Art. 18 DBG ist umfassender als jener der Unternehmung, des Geschäfts, Betriebs oder Gewerbes, die eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordern. Das zeigt sich darin, dass § 18 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und aus freien Berufen auch alle Einkünfte "aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit" für steuerbar erklären.

Während der Einsatz von Arbeit und Kapital in freigewählter Organisation und auf eigenes Risiko auch Merkmal einer Liebhaberei sein kann, grenzen die Erfordernisse der planmässigen und anhaltenden Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zum Zweck der Gewinnerzielung die Liebhaberei von der selbständigen Erwerbstätigkeit ab. Das Erfordernis der Planmässigkeit verhindert, dass eine lediglich sporadisch und ohne Plan ausgeübte Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert wird. Auf Planmässigkeit wird insbesondere geschlossen, wenn der Steuerpflichtige nicht bloss die zufällig sich bietenden Möglichkeiten wahrnimmt, sondern durch gezieltes Wirken sein Einkommen zu steigern sucht (Reich, Begriff, S. 124 f.). Daraus ist zu schliessen, dass, wer planmässig handelt, dies auch mit Gewinnerzielungsabsicht tut. Eine derartige Absicht ist aufgrund objektiver Indizien zu beurteilen.

c) Nach § 132 Abs. 1 StG bzw. Art. 123 Abs. 1 DBG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und gerechte Besteuerung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der (objektiven) Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen diejenigen Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

Geht es um die Frage, ob der bei einer Veräusserung eines Gegenstands bzw. Rechts erzielte Kapitalgewinn steuerfrei sei, ist hierfür grundsätzlich der Steuerpflichtige beweissbelastet. Denn nach der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte steuerbar und stellt die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen gemäss § 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG eine Ausnahme davon dar, welche die Steuerschuld mindert. Behauptet jedoch die Steuerbehörde in diesem Zusammenhang, ein Kapitalgewinn sei nicht steuerfrei, weil der Steuerpflichtige eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübe und der Kapitalgewinn auf einem zu dessen Geschäftsvermögen gehörenden Aktivum erzielt worden sei, so ist für das Vorliegen der selbstständigen Erwerbstätigkeit und die Zugehörigkeit des fraglichen Aktivums zum Geschäftsvermögen die Steuerbehörde beweissbelastet. Denn dem Steuerpflichtigen kann für die negative Tatsache, dass keine solche Tätigkeit vorliegt und das Aktivum, mit dem der Kapitalgewinn erzielt worden ist, nicht dem Geschäftsvermögen angehört, nicht der (Haupt-)Beweis auferlegt werden. Indessen obliegt dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis dafür, dass er (ausschliesslich) unselbstständig bzw. überhaupt nicht erwerbstätig und das Aktivum somit dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

Von der (objektiven) Beweislastverteilung zu unterscheiden ist der Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz. Danach ist es die Pflicht (und das Recht) der Steuerbehörde, den für den Einschätzungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (RB 1987 Nr. 35, BGE 92 I 253 und Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 11). Damit die Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, ist der Steuerpflichtige kraft der ihm obliegenden Verfahrenspflichten allerdings gehalten (und

berechtigt), an der Untersuchung mitzuwirken (BGr, 20. Dezember 1991 = StE 1993 B 93.3 Nr. 4).

3. a) Von den streitigen 186 Namenaktien der C hat der Pflichtige deren 122 bei der Gesellschaftsgründung im Dezember 2002 erworben. Gemäss seinen Angaben zeichnete er davon jedoch einen Teil treuhänderisch für F, weil dieser bei der Gründung nicht habe in Erscheinung treten wollen, sodass auf ihn effektiv nur 102 Aktien entfielen. Im Jahr 2003 hat er dann vom Mitaktionär G 6% des Aktienkapitals übernommen, entsprechend 12 Aktien, weshalb er nunmehr auf 114 Titel kam. Anlässlich einer Kapitalerhöhung im August 2003 vermehrte sich diese Zahl auf die streitbetroffenen 186 Stück. Soll der Erwerb dieser Aktien im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erfolgt sein, muss der Pflichtige eine solche Tätigkeit überhaupt ausgeübt haben. Ob dem so war, ist nachfolgend zu prüfen:

b) aa) Der Pflichtige hat schon am 8. August 2001 mit G einen Vertrag über den Aufbau eines Geschäfts geschlossen, um die von Letzterem entwickelten Maschinen und Verfahren im Medizinalbereich kommerziell zu verwerten. In Ziff. 2 dieses Vertrags wurde festgehalten, dass der Wert der bisherigen Arbeit des Pflichtigen für Aufbau, Kommerzialisierung etc. Fr. 150'000.- betrage und er diesen Wert zusammen mit liquiden Mitteln von Fr. 200'000.-, total also Fr. 350'000.-, in eine noch zu gründende Gesellschaft einbringe. Damit ist aber ohne weiteres davon auszugehen, dass er diese Arbeiten als selbstständig Erwerbender erbracht hat: Zwar hat er sie möglicherweise in Zusammenarbeit mit G geleistet und demnach mit diesem eine einfache Gesellschaft gebildet, jedoch stellt auch die Tätigkeit des einfachen Gesellschafters eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 51 und Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 18 N 16). Zudem behauptet der Pflichtige nicht und sind auch keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass er die fraglichen Arbeiten in einem Angestelltenverhältnis z.B. mit der von ihm beherrschten und in einer andern Branche tätigen B erbracht hat. Übrig bleibt damit nur, dass er die vor der beabsichtigten Gründung einer Gesellschaft verrichteten Arbeiten als selbstständig Erwerbender geleistet hat.

bb) Bis zur Gründung der C am 18. Dezember 2002 und darüber hinaus hat der Pflichtige diese Arbeiten weitergeführt. Dies ergibt sich aus der Vereinbarung vom 10. Dezember 2002, mit welcher der bisherige Vertrag mit G ersetzt und um die Part-

ner H sowie F erweitert wurde. Gemäss Ziff. 4 dieser Vereinbarung sollten die von der bisherigen Arbeitsgemeinschaft beschafften Informationen in die zu gründende C eingebracht werden und wurden in Ziff. 7 Abs. 1 die vom Pflichtigen seit 24. August 2002 bis Ende Januar 2003 geleisteten Aufwendungen mit 989 Stunden à Fr. 140.-, entsprechend Fr. 138'460.-, angegeben. Weiter wurde in der gleichen Ziffer festgehalten, dass diese Aufwendungen bereits durch das dem Pflichtigen zuerkannte Aktienpaket der C von 51% abgegolten seien. Liquide Mittel – in der ursprünglichen Abmachung vom 8. August 2001 noch mit Fr. 200'000.- beziffert – hatte der Pflichtige im Ergebnis nicht mehr aufzubringen, da das Aktienkapital von Fr. 200'000.- im Umfang von Fr. 100'000.- durch den neu hinzugekommenen Aktionär H und in der Höhe der weitem Fr. 100'000.- von den andern Aktionären zu leisten war (Ziff. 2 Abs. 2 der neuen Vereinbarung). Der dabei auf den Pflichtigen entfallende Anteil wurde mit seiner Forderung aus bisher geleisteten bzw. noch bis Ende Januar 2003 zu erbringenden Arbeiten von Fr. 138'460.- verrechnet. Wurden die Arbeiten des Pflichtigen, welche er als selbstständig Erwerbender erbrachte, aber dergestalt mit Aktien der C abgegolten, liegt auf der Hand, dass er sämtliche anlässlich der Gründung der Gesellschaft erhaltenen 102 Titel im Rahmen der bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit erworben hat.

Dabei spielt keine Rolle, ob es sich bei der Forderung des Pflichtigen für seine Arbeiten von Fr. 138'460.- – aus taktischen Gründen gegenüber G – um eine "stark überhöhte" handelte, damit er einen grösseren Anteil am Aktienkapital der C von 51% erhalte (vgl. die entsprechenden Vorbringen im Rekurs bzw. in der Beschwerde). Denn der massgebliche Umstand, dass diese Arbeiten letztlich eben mit der Zuteilung von Aktien der C abgegolten und die entsprechenden Aktien somit im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit erworben wurden, bleibt davon unberührt. Es reicht für die Beantwortung der vorliegend interessierenden Frage, dass die Mitaktionäre mit dieser Abgeltung der Arbeiten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit einverstanden waren und der Pflichtige so in den Besitz der streitigen Aktien gekommen ist.

Aus dem nämlichen Grund nicht entscheidend ist sodann entgegen der Auffassung des Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde (je S. 4) weiter, dass es sich bei seinen Arbeiten nicht um Leistungen für die eigentliche Produkteentwicklung handelte, sondern um die "üblichen Vorleistungen" bei Gründung einer Gesellschaft bzw. um die Überprüfung der Chancen für die Realisierung des mit der C verfolgten Projekts. Denn diese Leistungen waren unabhängig von ihrer Art offenbar derart wert-

haltig, dass sie von den Mitaktionären als Äquivalent für die zugeteilten Aktien betrachtet und vom Pflichtigen als selbstständig Erwerbender erbracht wurden.

cc) Nach Gründung der C am 18. Dezember 2002 übte der Pflichtige die selbstständige Erwerbstätigkeit zumindest bis Ende Januar 2003 weiter aus, entsprechend dem zeitlichen Umfang der mit der Aktienzuteilung schon abgegoltenen Arbeiten. Aber auch danach muss er seine Arbeiten weiter geführt haben, ist doch in Ziff. 7 Abs. 2 der Vereinbarung vom 10. Dezember 2002 von "reinen" Arbeitsleistungen des Pflichtigen die Rede, die ab 1. März 2003 durch monatliche Abtretungen von 1% des gesamten Aktienkapitals seitens G abzugelten waren, und zwar bis Ende August 2003 (insgesamt somit 6%, entsprechend 12 Aktien). Rechnungen von Dritten für Dienstleistungen der C waren in diesen Arbeiten nicht eingeschlossen.

Dass er diese Arbeiten als Angestellter der C verrichtet hat, behauptet der Pflichtige selber nicht, hält er dem in Rekurs und Beschwerde doch lediglich entgegen, es sei in der Vereinbarung nicht angegeben worden, um welche weiteren Arbeiten es sich handle. Tatsächlich sei es nur um die Anpassung des Werts des von G eingebrachten Know How an den Wert der Patente gegangen. Indessen ist er hierfür jeglichen Beweis schuldig geblieben, ganz abgesehen davon, dass sein Einwand in der Vereinbarung keine Stütze findet. Im Übrigen behauptet er damit lediglich, er habe gar keine Arbeiten als Gegenleistung erbracht, sodass die Aktienübernahme von G noch der Gründungsphase zuzurechnen wäre, in der er nach dem Gesagten nur selbstständig erwerbend tätig sein konnte.

Hat der Pflichtige damit seine Arbeiten der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2003 weitergeführt und sind diese Arbeiten wiederum mit Aktien der C abgegolten worden, gelten auch diese 12 Titel als im Rahmen dieser Tätigkeit erworben.

dd) Am 21. August 2003 erfolgte eine Erhöhung des Aktienkapitals der C von Fr. 200'000.- auf Fr. 300'000.-, wobei der Pflichtige durch Ausübung von Bezugsrechten zusätzlich 72 Aktien erwerben konnte, sodass er nun Eigentümer von 186 Titel war. Weil die Bezugsrechte auf der bisherigen Zugehörigkeit zum Aktionariat gründeten, gelten auch die durch diese Bezugsrechte erworbenen Aktien als Frucht der bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit und fielen - wie die früher erworbenen - zwingend ins Geschäftsvermögen des Pflichtigen.

b) aa) Am 18. Januar 2005 hat der Pflichtige seine Einzelfirma D ins Handelsregister eingetragen. Gemäss Abschluss 2005 erzielte er damit einen Umsatz von Fr. 175'376.35 sowie einen Gewinn von Fr. 61'179.93. Bis auf zwei kleinere Beträge von zusammen Fr. 2'829.50 generierte er den Umsatz ausschliesslich mit Arbeiten für die C (Konto 3000 des Abschlusses 2005). Zu prüfen ist, welche Folge dieser Umstand für die Frage der Zuordnung der Aktien der C zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Pflichtigen zeitigt:

bb) Bei Wertschriften bzw. Aktien handelt es sich um Alternativgüter, die sowohl dem Geschäft wie auch privaten Zwecken dienen können. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftguts nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls vorzunehmen. Dabei kommt der Mittelherkunft für die Anschaffung und der buchmässigen Behandlung des betreffenden Aktivums geringeres Gewicht zu als seiner Zweckbestimmung im Betrieb, d.h. der technisch-wirtschaftlichen Funktion (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 80 sowie Richner/Frei/Kaufmann, Art. 18 N 73 je mit Hinweisen). Gemäss Bundesgericht gehören Aktien dann zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Aktiengesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Letzteres ist dann anzunehmen, wenn der Geschäftsinhaber eine massgebliche Beteiligung an der Aktiengesellschaft besitzt, die dem gleichen Erwerbszweig angehört wie sein eigenes Unternehmen und auch die Gesellschaft unter seiner persönlichen Führung betrieben wird. Insbesondere massgebend ist auch, ob die Personenunternehmung als Hauptbetrieb zu qualifizieren ist und die Kapitalgesellschaft somit von dieser wirtschaftlich abhängt. Führt hingegen die Kapitalgesellschaft den Hauptbetrieb, während der Personenunternehmung lediglich eine untergeordnete Bedeutung zukommt, gelten die Anteile der Kapitalgesellschaft als Privatvermögen (vgl. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 487, mit Verweisen auf BGr, 3. September 1999 = NStP 1999, 145 und BGr, 24. November 1978 = ASA 49, 72). In diesem Sinn hat auch das Verwaltungsgericht in einem Fall auf Geschäftsvermögen geschlossen, in welchem ein hauptberuflich im Biervertrieb tätiger Einzelkaufmann die Mehrheitsbeteiligung an der von ihm gegründeten und seiner Einzelfirma dienlichen Biervertriebs AG mit Gewinn verkauft hatte (VGr, 19. Dezember 1996 = ZStP 1997, 193 ff.); umgekehrt hat das gleiche Gericht konsequenterweise die Mehrheitsbeteiligung an einem Bau- und Immobilienunternehmen nicht als Geschäftsvermögen eines selbstständig erwerbenden Architekten betrachtet,

weil die wirtschaftlich-technische Verknüpfung der beiden Geschäftsbereiche nicht hinreichend erstellt war (VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 23.45.2 Nr. 1). Mit Urteil vom 22. April 2005 ist das Bundesgericht sodann aber noch einen Schritt weiter gegangen und hat das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen nicht mehr als erforderlich betrachtet, sondern auch die Zuordnung einer Minderheitsbeteiligung zu diesem Vermögen als massgebend erklärt (so auch VGr, 19. November 2008, SB.2007.00089, www.vgrzh.ch). Darüber hinaus hat das oberste Gericht in dieser Entscheidung die für die Annahme von Geschäftsvermögen erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Steuerpflichtigen in der Weise verallgemeinernd definiert, dass eine solche Beziehung letztlich schon als gegeben erscheint, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligung konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (StE 2006 B 23.2 Nr. 31).

cc) Der Pflichtige hat mit 62% der Namenaktien der C (= 186 Aktien von insgesamt 300 Aktien) eine Mehrheitsbeteiligung veräussert, sodass deren Zuteilung zum Geschäftsvermögen auch schon nach der älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts gegeben ist. Zusätzliche Voraussetzung bildet indessen, dass der Pflichtige diese Beteiligung vorwiegend für seine Tätigkeit als selbstständig Erwerbender erworben und sie ihm in der Folge in diesem Zusammenhang auch tatsächlich gedient hat.

Dass der Erwerb der 186 Aktien der C beim Pflichtigen die Frucht seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit vor und nach Gründung der C in den Jahren 2001 - 2003 darstellt, wurde bereits dargelegt, ebenso die Erkenntnis, dass der Grund hierfür in der Abgeltung der für die Gründung und Beratung der C erbrachten Arbeiten mit diesen Aktien zu suchen ist.

Mit der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma D hat der Pflichtige sodann im Jahr 2005 für die C weitere Beratungsleistungen erbracht und hierfür Fr. 172'600.- an Honoraren vereinnahmt. Bei wenig mehr Honorareinnahmen von total Fr. 175'429.50 machen diese Einkünfte daher rund 98% aus. Damit sind dem Pflichtigen fast alle Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus dem Mandat von der C zugeflossen. Demnach ist offenkundig, dass ihm die Beteiligung an dieser Gesellschaft – in der Terminologie des Bundesgerichts – dazu gedient hat, das Geschäftsergebnis seiner eigenen Beratungstätigkeit zu verbessern. Es rechtfertigt sich demnach auch von daher, bei der Beteiligung von Geschäftsvermögen auszugehen, ist damit

doch die erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen ihr und dem Geschäft des Pflichtigen (Einzelfirma) erstellt.

Nicht massgebend ist nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts, ob und inwiefern die Einzelfirma des Pflichtigen als Hauptbetrieb und die C als Nebenbetrieb zu qualifizieren ist, sowie ob beide Unternehmen in der nämlichen Branche tätig waren, da diese Umstände gemäss der neueren Praxis des obersten Gerichts keine Kriterien für die Zuordnung der Beteiligung mehr bilden. Vielmehr genügt, dass der Pflichtige die Beteiligung dazu eingesetzt hat, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Geschäfts zu verbessern, was hier ohne Zweifel der Fall ist. Auf die vom Pflichtigen in der Einsprache aufgrund der Anmerkungen des Steuerkommissärs in den Einschätzungsentscheiden diesbezüglich erhobenen Einwendungen ist daher – weil unerheblich – nicht weiter einzugehen.

Schliesslich ist an sich ebenfalls nicht entscheidend, dass ein Teil der 2005 verbuchten Honorare der C im Umfang von Fr. 59'500.- schon im Vorjahr zugeflossen sind, wie der Pflichtige am 17. März 2008 in Beantwortung der Auflage des Steuerkommissärs und erneut in Rekurs bzw. Beschwerde geltend machen liess. Immerhin legt er damit aber offen, dass er seine selbstständige Erwerbstätigkeit in den Gründerjahren der C auch im Jahr 2004 nahtlos fortgesetzt und sie zumindest bis zur Veräusserung der Gesellschaft am 21. Oktober 2005 weitergeführt hat.

c) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Pflichtige die Beteiligung an der C im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit anlässlich der Gesellschaftsgründung erworben und sie ihm in der Folge in der Einzelfirma auch tatsächlich gedient hat. Der anlässlich des Verkaufs dieser Beteiligung erzielte Kapitalgewinn ist damit als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu qualifizieren.

d) Im Quantitativen ist der erzielte Gewinn von Fr. 1'014'475.- nicht streitig und ergibt sich aus dem Verkaufserlös von € 775'000.- bzw. umgerechnet (zum Kurs von 1.549) Fr. 1'200'475.- abzüglich des aufgebrauchten Aktienkapitals von Fr. 186'000.-.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]