



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.340
1 DB.2009.213

Entscheid

22. Juli 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Micheline Roth und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

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

vertreten durch Argo Consilium AG,
Kronenstrasse 9, 8712 Stäfa,

**Rekurrenten/
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 als Ingenieur und Patentanwalt bei der C angestellt. Daneben ist er als Patentanwalt auch selbstständig erwerbstätig. Weiter engagierte er sich zusammen mit anderen Personen in der Ende 2002 gegründeten D, welches Unternehmen sich im Medizinalbereich mit dem Erstellen und Vertrieb von diesbezüglichen Materialien und Geräten samt Software betätigt. Im Oktober 2005 veräusserte er 33 Aktien der D für Fr. 525'000.- an einen Aktionär der Gesellschaft.

In der Steuererklärung 2005 deklarierte der Pflichtige ein Salär der C von netto Fr. 193'480.- sowie Einkünfte der selbstständigen Anwaltstätigkeit von Fr. 6'500.-. Unter Einbezug der übrigen Einkünfte und der Abzüge resultierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 155'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 156'200.- (direkte Bundessteuer).

2. Im Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2005 stellte der Steuerkommissär fest, dass der Pflichtige nicht zu den Gründern der D gehörte und untersuchte daher mit Auflage und Mahnung vom 27. Mai bzw. 18. August 2008, wann und wie der Pflichtige Aktionär der D geworden war. Zudem verlangte er die Darstellung seiner Rolle bei der D, Unterlagen über die Preisgestaltung bei der Aktienveräusserung sowie den Nachweis der Betriebskosten der anwaltschaftlichen Tätigkeit. Der Pflichtige antwortete am 25. Juli und 8. September 2008, der Hauptaktionär der D habe für ihn bei der Gesellschaftsgründung treuhänderisch 20 Aktien gezeichnet und 13 Aktien seien bei einer Kapitalerhöhung im Herbst 2003 dazugekommen. Als Patentanwalt habe er für die Gesellschaft gegen Entgelt ein Patent angemeldet, sei damit aber bis heute nicht erfolgreich gewesen. Unterlagen zur Preisgestaltung beim Aktienverkauf existierten nicht, er habe einfach das bessere Angebot des Erwerbers angenommen. Die Betriebskosten der anwaltlichen Tätigkeit könne er nur zum Teil belegen.

Nach Durchführung einer Besprechung und Unterbreitung eines Einschätzungsvorschlags schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen und seine Ehefrau (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) am 8. Dezember 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 698'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 698'800.- (direkte Bundessteuer) ein. Dabei erfasste er den bei Veräusserung der Aktien der D er-

zielten Erlös von Fr. 525'000.- als Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und unter Anwendung einer Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Zur Begründung fügte er an, der Pflichtige habe den rechtsgültigen Erwerb der Aktien zu Eigentum nicht nachgewiesen, sodass sich die Frage nach der Steuerfreiheit eines bei der Veräusserung dieser Aktien erzielten Kapitalgewinns gar nicht erst stelle, sondern der gesamte Erlös als sonstiger Einkommenszufluss zu erfassen sei. Sodann korrigierte er die Auslagen der selbstständigen Erwerbstätigkeit als Patentanwalt, indem er einzelne davon nicht zum Abzug zuliess und andere nur in reduziertem Umfang, wobei er den aufzurechnenden Teil ebenfalls nach pflichtgemäsem Ermessen schätzte. Das steuerbare Vermögen übernahm er gemäss Deklaration mit Fr. 1'037'000.-.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 9. Januar 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 9. bzw. 22. Januar 2009 Einsprache erheben mit dem Antrag, von der Besteuerung des Gewinns aus dem Aktienverkauf als Einkommen abzusehen, weil es sich um einen steuerfreien Kapitalgewinn handle, und die Aufrechnung von Kosten der selbstständigen Anwaltstätigkeit teilweise fallen zu lassen.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 11. November 2009 teilweise gut, indem es Fr. 3'120.- der Unkosten zum Abzug zuliess und das steuerbare Einkommen dementsprechend auf Fr. 695'200.- bzw. Fr. 695'600.- reduzierte. An der Besteuerung des Erlöses aus dem Verkauf von 33 Aktien der D hielt es fest und fügte an, selbst wenn die Titel vom Pflichtigen bei der Gründung bzw. Kapitalerhöhung rechtmässig erworben worden wären, liege bei der Veräusserung im Jahr 2005 kein steuerfreier Kapitalgewinn vor, weil die Aktien zum Geschäftsvermögen der nebenberuflichen selbstständigen Anwaltstätigkeit des Pflichtigen gehörten und Gewinne auf solchem Vermögen der Einkommenssteuer unterlägen.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 14. Dezember 2009 liessen die Pflichtigen die Einspracheanträge erneuern und die Zusprechung einer Parteientschädigung beantragen.

Das kantonale Steueramt schloss am 12. Januar 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 12. Februar 2010 wurde das Verfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens hinsichtlich eines andern Aktionärs der D sistiert. Mit Eingabe vom 23. Februar 2010 wandten sich die Pflichtigen gegen die Sistierung und behielten sich die Stellung eines Ausstandsbegehrens vor.

Am 14. Juli 2010 wurde das Verfahren wieder aufgenommen, nachdem eine Beschwerde des andern Aktionärs im eigenen Verfahren vom Verwaltungsgericht abgewiesen worden war.

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. a) Ob ein Rekurs-/Beschwerdeverfahren zu sistieren ist, entscheidet die Steuerrekurskommission nach eigenem Ermessen. Eine Sistierung drängt sich auf, wenn der Entscheid vom Ausgang eines andern Verfahrens abhängt bzw. der Entscheid in jenem Verfahren das zu fällende Urteil im pendenten Verfahren präjudiziert.

Das vorliegende Verfahren wurde am 12. Februar 2010 sistiert, um den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens von E, dem Hauptaktionär der D, abzuwarten. Es ging in jenem Verfahren – gleich wie hier – um die Frage, ob der Gewinn aus der Veräusserung von Aktien der D als Einkommen zu erfassen sei. Somit war es sachgerecht, den Ausgang jenes Verfahrens abzuwarten, da dem vorliegenden Verfahren zwar nicht der gleiche, jedoch ein ähnlicher bzw. analoger Sachverhalt zugrunde liegt.

Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde von E gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I vom 28. September 2009, womit die Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung der Aktien der D bejaht wurde, mit Urteil vom 2. Juni 2010 abgewiesen. Das vorliegende Verfahren ist daher am 14. Juli 2010 wieder aufgenommen worden.

b) Die Pflichtigen liessen in der Eingabe vom 23. Februar 2010 die Einreichung eines Ausstandsbegehrens in Aussicht stellen. Indessen ist bis heute von ihrem anwaltlichen Vertreter kein solches Begehren eingegangen. Da im Übrigen im Umstand, dass das Verfahren im Hinblick auf das Verfahren von E sistiert wurde, kein Grund der Befangenheit zu erblicken ist, ist auf die diesbezüglichen Ausführungen der Pflichtigen bzw. ihres Vertreters auch sonst nicht weiter einzugehen.

2. a) Bund und Kantone erfassen dem Grundsatz nach das gesamte Einkommen der Steuerpflichtigen mit der Einkommenssteuer (Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 7 N 22 StHG, auch zum Folgenden). Es werden sämtliche geldwerten Vorteile, die dem Steuerpflichtigen während des Jahres netto zufließen, in einer einheitlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

Sowohl das DBG als auch das StG verwirklicht den Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer mit der Einkommensgeneralklausel und einem exemplikativen Einkünftekatalog. Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG unterliegen so alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Sämtliche Einkünfte sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 16 N 7 und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 16 N 9). Hiervon kann nur dann abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt – so sind z.B. laut Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei – oder einer anderen Besteuerungsordnung (z.B. der Grundstückgewinnsteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterworfen (RB 1997 Nr. 32 = ZStP 1997, 197 = StE 1997 B 24.4 Nr. 45). Die in den Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG beispielhaft aufgezählten Wertzuflüsse konkretisieren zwar den Grundsatz der Einkommensgene-

ralklausel, stellen aber keine abschliessende Aufzählung der steuerbaren Einkünfte dar; vielmehr bilden Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG einen Auffangtatbestand, unter den alle Einkünfte fallen, die nicht von den Art. 17 -23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG erfasst werden, aber auch nicht zu den ausdrücklichen Ausnahmen von der Besteuerung im Rahmen der Einkommenssteuer zählen.

b) Macht der Steuerpflichtige geltend, ein Vermögenszufluss sei aufgrund einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung von der Einkommenssteuer ausgenommen, so ist er hierfür beweisbelastet. Er hat die seiner Behauptung zugrunde liegenden steuermindernden Tatsachen von sich aus durch eine substantiierte Sachdarstellung darzulegen, aus welcher sich ohne weitere Untersuchung der Schluss auf das Vorliegen eines steuerbefreiten Zuflusses ziehen lassen muss (VGr, 6. Mai 1997 = StE 1998 B 21.3 Nr. 3; RB 1994 Nr. 33, 1987 Nr. 35, 1975 Nr. 55). Auch hat er für die von ihm gegebene Sachdarstellung von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis nicht, dass ein Vermögenszugang aus einem bestimmten einkommenssteuerbefreiten Grund vorliegt, ist zu seinen Ungunsten ohne weiteres anzunehmen, es liege Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG vor, da letztere Bestimmungen – wie erwähnt – als Generalklausel alle Wertzuflüsse erfasst, sofern sie nicht kraft besonderer gesetzlicher Bestimmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind.

3. Vorliegend hat der Pflichtige anlässlich der Veräusserung von 33 Aktien der D an F einen Betrag von Fr. 525'000.- (Fr. 15'909.10 je Aktie) als Kaufpreis erhalten, der ihm am 6. Oktober 2005 mittels Check zugeflossen ist. Diese Summe unterliegt gestützt auf Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG der Einkommenssteuer, es sei denn, sie sei kraft ausdrücklicher Gesetzesbestimmung davon ausgenommen.

Die Pflichtigen halten dafür, es liege ein Kapitalgewinn auf Privatvermögen vor, welcher gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sei. Hierfür sind sie nach dem Gesagten beweisbelastet.

4. Zwischen den Parteien ist vorab streitig, ob der Pflichtige überhaupt (rechtmässiger) Eigentümer der veräusserten Aktien war und nur bejahendenfalls die Titel an einen Mitaktionär veräussern konnte.

a) aa) Es ist unbestritten und erstellt, dass der Pflichtige nicht zu den Gründungsaktionären der D gehörte, da diese gemäss Gründungsurkunde aus dem Jahr 2002 aus E, G und F bestanden. Diese zeichneten denn auch sämtliche 200 Namensaktien, wobei auf E 122 Titel, auf G 60 und auf F 18 Aktien entfielen. 20 Aktien will E jedoch gemäss Bestätigung vom 2. September 2008 treuhänderisch für den Pflichtigen gezeichnet und Letzteren noch am Gründungstag als Aktionär ins Aktienbuch eingetragen sowie die Titel im September 2003 dem Pflichtigen übergeben haben. Dies ist gemäss den Angaben des Pflichtigen geschehen, weil er aus Rücksicht auf seinen Arbeitgeber nicht als Gründungsmitglied der D in Erscheinung treten wollte.

Bereits 2002 hatte der Pflichtige der D den Betrag von Fr. 22'000.- auf das "Kapitaleinzahlungskonto" der in Gründung befindlichen Gesellschaft überwiesen. Mit nachfolgender Vereinbarung vom 2002 beschlossen sodann der Pflichtige und die drei genannten Aktienzeichner die Gründung der D. Abredgemäß sollten dabei auf den Pflichtigen 10% der Aktien, entsprechend 20 Titel, entfallen (Ziff. 3 der Vereinbarung).

bb) Daraus ergibt sich, dass der Pflichtige die fraglichen 20 Aktien entgegen der Absicht in letzterer Vereinbarung bei der Gründung nicht zeichnete, die Titel dann aber von E trotzdem übertragen erhielt. Der Eintrag des Pflichtigen ins Aktienbuch erfolgte nachweislich noch am (Nachmitt-)Tag der Gründung (Blatt des Aktienbuchs als Beilage zur Einsprache). Gemäss Art. 686 Abs. 4 OR galt nun aber der Pflichtige mit diesem Eintrag zumindest im Verhältnis zur Gesellschaft als rechtmässiger Aktionär. Dies insbesondere deshalb, weil die Gesellschaft mit dem Eintrag ganz offenkundig auf die Möglichkeit verzichtet hat, den Pflichtigen als Aktionär wegen nicht erfolgtem Erwerb der Aktien auf eigenen Namen und eigene Rechnung abzulehnen. Damit verzichtete sie auf die Anwendung der so genannten Treuhandklausel von Art. 685b Abs. 3 OR. Gemäss dieser Klausel kann nämlich die Gesellschaft die Eintragung ins Aktienbuch verweigern, wenn der Erwerber nicht ausdrücklich erklärt, dass er die Aktien im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erworben hat.

Diesem vorbehaltlosen Eintrag entsprechend behandelte die D den Pflichtigen fortan als Aktionär, indem sie ihn im Aktienbuch weiterhin als solchen sowie im Protokoll der ausserordentlichen Generalversammlung vom Mai 2003 über eine Kapitalerhöhung unter Zuordnung der fraglichen 20 Aktien ebenfalls entsprechend aufführte. Damit übereinstimmend wurden für E schon am Nachmittag des Gründungstags im Jahr 2002 nur 102 Titel im Aktienbuch eingetragen und nicht mehr die anlässlich der Gründung gezeichneten 122 Stück (Blätter des Aktienbuchs vom 2002). Zudem deklarierte der Pflichtige seine 20 Aktien – zusammen mit den später erworbenen Titeln – in den Steuererklärungen 2003 und 2004, d.h. in einem noch unverdächtigen Zeitpunkt, denn auch als seine Aktiven (Wertschriftenverzeichnisse).

cc) Damit war der Pflichtige rein sachen- bzw. wertpapierrechtlich betrachtet wohl nicht Eigentümer der fraglichen 20 Aktien geworden, fehlte es hierzu doch an der Zeichnung bzw. Liberierung bei der Gründung bzw. an der späteren gültigen Übertragung als vinkuliertes Namen- bzw. Ordrepapier durch Indossament von E auf den Pflichtigen (vgl. hierzu Art. 4 der Statuten, sowie Art. 967 Abs. 2 OR). Gleichwohl rechtfertigt es sich, den Letzteren als solchen zu behandeln. Denn E handelte bei der Zeichnung als dessen indirekter Stellvertreter, d.h. auf eigenen Namen, aber auf Rechnung des Pflichtigen, und galt der Pflichtige gegenüber der Gesellschaft nach dem Gesagten kraft Eintrag ins Aktienbuch praktisch von Beginn an als Aktionär. Zudem waren auch die drei (offiziellen) Gründungsaktionäre mit seiner Stellung als Mitaktionär ganz offenkundig einverstanden. So übertrug ihm E, der Hauptaktionär, die 20 Titel selber und hätte ihm der weitere Aktionär F – wenn er den Pflichtigen nicht als Eigentümer betrachtete – die 33 Aktien wohl nicht abgekauft. G schliesslich war sodann an der ausserordentlichen Generalversammlung im Mai 2003 durch F vertreten, an welcher Versammlung der Pflichtige bei der Kapitalerhöhung als bisheriger Aktionär auftrat und Letztere rechtsgültig, d.h. ohne Anfechtung durch G, zustande kam. Auch G war daher die Stellung des Pflichtigen als Aktionär im Umfang von 20 Titeln bekannt, ohne dass er sich dagegen wandte. Dergestalt waren sich sowohl die Gesellschaft als auch alle Mitaktionäre einig, dass der Pflichtige – wie in der Vereinbarung 2002 unmittelbar vor der Gründung beschlossen – mit 20 Titeln Namenaktionär war. Schliesslich wird aber in der Lehre durchaus die Meinung vertreten, dass bei vinkulierten Namenaktien durch die Eintragung im Aktienbuch der Übergang des Eigentums am Titel auf die eingetragene Person als anerkannt gilt und das Aktienbuch – im Gegensatz zur alten Regelung im OR – neu so auch Aufschluss über die tatsächlichen sachenrechtlichen Verhältnisse am Aktientitel gibt (Oertle/du Pasquier, in: Basler Kommentar, 3. A., 2008,

Art. 686 N 5 OR). Auf die Frage, ob die Titel rein sachen- bzw. wertpapierrechtlich betrachtet effektiv Eigentum der eingetragenen Person geworden sind, kommt es demnach aus Sicht der Gesellschaft und der Aktionäre gar nicht an, sondern nur darauf, ob die Person ins Aktienbuch aufgenommen worden ist.

dd) In den Einspracheentscheiden zweifelt die Vorinstanz die Ordnungsmässigkeit der Eintragungen im Aktienbuch der D an. Indessen existieren keine Vorschriften über die formelle Führung des Aktienbuchs, sodass die Eintragungen insbesondere keiner Unterschrift des Verwaltungsrats bedürfen. Sodann sind die Aktientitel bei der D zwar nicht mit ihren Nummern eingetragen, jedoch ist die Anzahl der Aktien, gesondert nach Einzeltiteln und 10er-Zertifikaten, den Aktionären jeweils zugeordnet und wurde für jede Mutation ein neues Blatt erstellt, unter Angabe des Mutationsdatums (Blätter des Aktienbuchs als Beilagen zur Einsprache). Für das Jahr 2005 besteht immerhin ein Blatt mit allen Aktiennummern und zugehörigen Eigentümern (Beilage 25 der Einsprache). Es fehlt bei den Aktionären allerdings die Adressangabe, welche gemäss Art. 686 Abs. 1 OR vorgeschrieben ist. Anhaltspunkte, wonach die erfolgten Eintragungen im Aktienbuch deswegen tatsachenwidrig sind, liegen jedoch nicht vor. Es ist daher darauf abzustellen.

ee) Schliesslich ist auch noch zu beachten, dass E in dessen eigenen Verfahren in Übereinstimmung mit dieser Betrachtungsweise die streitbetroffenen Aktien des Pflichtigen nicht zugerechnet wurden mit der Wirkung, dass nur der mit dem Verkauf der eigenen 186 Titel erzielte Gewinn der Einkommenssteuer erfasst wurde, nicht aber auch derjenige aus dem auf den Pflichtigen entfallenden 20 Aktien der Gründung (Entscheid StRK I, 28. September 2009, 1 ST.2009.175 und 1 DB.2009.95).

b) Die restlichen 13 Aktien zeichnete der Pflichtige anlässlich der Kapitalerhöhung 2003. Bei diesen Titeln stellt sich die Frage des Eigentümererwerbs durch den Pflichtigen nicht, auch wenn Letzterer bis dahin nicht Aktionär gewesen sein sollte. Denn für die gültige Zeichnung von Aktien bei einer Kapitalerhöhung ist nicht erforderlich, dass diese allein durch bisherige Aktionäre bewerkstelligt wird.

c) Insgesamt ist daher mit gutem Grund davon auszugehen, dass der Pflichtige rechtmässiger Eigentümer von 33 Aktien der D war, als er diese im Oktober 2005 an F veräusserte.

Der dabei erzielte Gewinn unterliegt der Einkommenssteuer, wenn die Titel dem Geschäftsvermögen angehören. Handelt es sich um Privatvermögen, ist der Veräusserungsgewinn dagegen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG).

5. a) 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, Art. 18 N 96 DBG und § 18 N 80 StG, 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. Gemäss Urteil vom 22. April 2005 (= StE 2006 B 23.2 Nr. 31) ist dabei für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen – im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung – nicht mehr erforderlich, dass es sich bei der Beteiligung um eine Mehrheitsbeteiligung handelt, vielmehr genügt auch eine Minderheitsbeteiligung (so auch VGr, 19. November 2008, SB.2007.00089, www.vgrzh.ch). Darüber hinaus hat das oberste Gericht in diesem Entscheid 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.

b) aa) Der Pflichtige hat mit seinen 33 Namenaktien der D (= 11% von insgesamt 300 Aktien nach der Kapitalerhöhung) eine Minderheitsbeteiligung veräussert. Gemäss der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts hindert dieser Umstand jedoch nicht, Geschäftsvermögen anzunehmen. Zusätzliche Voraussetzung bildet indessen, dass der Pflichtige diese Beteiligung u.a. für seine Tätigkeit als selbstständig Erwerbender erworben und sie ihm in der Folge in diesem Zusammenhang auch tatsächlich gedient hat.

bb) Der Pflichtige übte als Patentanwalt im Jahr 2005 – wie schon in den vorangegangenen Jahren – unstreitig eine selbstständige Erwerbstätigkeit aus. Dass er diese Tätigkeit nebenberuflich betrieb – hauptberuflich war bzw. ist er bei der C beschäftigt – spielt keine Rolle (RB 1984 Nr. 31 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 10 DBG und § 18 N 10 StG). Dementsprechend legte er den aktenkundigen Steuererklärungen 2003 - 2005 stets das Hilfsblatt für selbstständigerwerbende Anwälte bei und deklarierte diesbezügliche Einnahmen.

Diese Einnahmen beliefen sich in den Jahren 2004 und 2005 gemäss Deklaration auf Fr. 51'359.- und Fr. 79'568.-. Davon steuerte die D gemäss Aufstellung des Pflichtigen Honorareinnahmen von Fr. 9'339.- und Fr. 32'333.- bei. Die daneben von F vereinnahmten Gelder von Fr. 8'107.- bzw. Fr. 3'926.- können nicht dazu gezählt werden, da sie nicht von der D, sondern von einem Mitaktionär stammen und nicht nachgewiesen ist, dass sie von diesem für die Gesellschaft geleistet worden sind. Trotzdem hat der Pflichtige damit in den Jahren 2004 und 2005 aufgrund der genannten Beträge immerhin 18% bzw. 41% der gesamten Einnahmen mit Aufträgen der D erzielt. Auch wenn diese Quoten tiefer sind als diejenigen Es – dieser realisierte mit Aufträgen der Gesellschaft fast alle Einnahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit – hat er damit seine Beteiligung an der D gleichwohl dazu genutzt, um das Geschäftsergebnis seiner (nebenberuflichen) Anwaltstätigkeit zu verbessern.

Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich nicht entnehmen, wie hoch der Anteil der mit der Beteiligung erzielten Gelder am Gesamtumsatz der selbstständigen Erwerbstätigkeit sein muss, um auf die erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Steuerpflichtigen schliessen zu können. Aus der Erwägung, die Beteiligung müsse zu einer Verbesserung des Geschäftsergebnisses desselben beigetragen haben, ist jedoch zu folgern, dass der Beitrag – nicht wie z.B. bei E – fast 100% auszumachen hat, sondern auch tiefer sein kann. Auf der anderen Seite dürfen die entsprechenden Einnahmen aber auch nicht gerade unerheblich sein, wenn daraus eine Verbesserung des Geschäftsergebnisses resultieren und sich gestützt darauf die Zuordnung zum Geschäftsvermögen noch rechtfertigen soll. Ein solcher Sachverhalt liegt jedoch hier nicht vor. Zwar handelt es sich betragsmässig bei den von der D vereinnahmten Honoraren mit Fr. 9'339.- bzw. Fr. 32'333.- eher um bescheidene Entgelte, indessen liegt dies daran, dass auch die Einnahmen des Pflichtigen insgesamt entsprechend tief sind bzw. dass der Pflichtige die Anwaltstätigkeit nur nebenberuflich ausübt. Dergestalt kann keine Rede davon

sein, der Beitrag an die Honorareinnahmen bzw. deren Steigerung sei im vorliegenden Zusammenhang unerheblich ausgefallen.

Bei alledem spielt sodann ebenfalls keine Rolle, ob die abgeholzten Leistungen des Pflichtigen für die D operativer Natur waren. Letzterer bestreitet diese Art der Leistung in Rekurs und Beschwerde, da sich seine Arbeiten ausschliesslich auf das Verfassen einer Patentanmeldung für die Gesellschaft beschränkt hätten. Es genügt vielmehr, dass er aus diesem Auftrag Einnahmen im erwähnten Umfang generiert und damit das Ergebnis seiner Anwaltstätigkeit in nicht unerheblichem Umfang verbessert hat.

c) Demnach sind die 33 Aktien der D dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen zuzuordnen. Der bei deren Verkauf am 6. Oktober 2005 erzielte Kapitalgewinn ist daher als Einkommen aus selbstständiger Anwaltstätigkeit zu qualifizieren.

Für die Ermittlung des Veräusserungsgewinns ist der erzielte Verkaufserlös von Fr. 525'000.- um das einbezahlte Aktienkapital von Fr. 33'000.- und allfällig weitere Anlagekosten zu kürzen. Als solche Anlagekosten können die anlässlich des Erwerbs der ersten 20 Aktien über den Nennwert aufgebrauchten Fr. 2'000.- für Gründungskosten etc. betrachtet werden, welche der Pflichtige zusammen mit den Fr. 20'000.- für das Aktienkapital in einem Betrag auf das Aktienkapitaleinzahlungskonto der in Gründung begriffenen D überwiesen hat. Weitere Anlagekosten nennt der Pflichtige nicht. Auch macht er nicht geltend, es sei von einem späteren Überführungswert als demjenigen der Gründung bzw. Kapitalerhöhung auszugehen und dieser Wert übersteige den Nennwert der Aktien. Zum Aufstellen einer entsprechenden Behauptung hätte er jedoch hinreichend Anlass gehabt, nachdem die Vorinstanz im Einspracheentscheid die Besteuerung des Gewinns aus der Aktienveräusserung auch für den Fall in Erwägung gezogen hatte, dass der Pflichtige die 33 Titel rechtmässig erworben hat. Angesichts der im Mai 2003 beschlossenen und im Herbst 2003 zwecks Erhöhung der Liquidität erfolgten Kapitalerhöhung wäre bei den 20 Gründungsaktien zumindest bis zu diesem Zeitpunkt ein solch höherer Wert der Gesellschaft ohnehin nicht anzunehmen. Sodann begann der Pflichtige seine selbstständige Tätigkeit für die D ganz offenkundig schon unmittelbar nach der Gründung, datiert seine erste Rechnung an die Gesellschaft über Fr. 2'933.- doch aus dem Jahr 2003 (Liste der Honorareingänge pro 2004 als Anhang zum Hilfsblatt für selbstständigerwerbende Anwälte der

Steuererklärung 2004. Demnach liesse sich auch von daher kein späterer Überführungswert als derjenigen der Gründung bzw. der Kapitalerhöhung rechtfertigen.

Mithin sind vom Verkaufserlös Fr. 35'000.- in Abzug zu bringen, was einen Verkaufsgewinn von Fr. 490'000.- ergibt. Dieser Betrag unterliegt der Einkommenssteuer. Das steuerbare Einkommen 2005 gemäss Einspracheentscheid reduziert sich dadurch auf Fr. 660'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 660'600.- (direkte Bundessteuer).

d) Anzumerken ist, dass für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung in diesem Zusammenhang kein Raum bestand. Folgte man der Ansicht der Vorinstanzen und erfasste den Verkaufserlös von Fr. 525'000.- vollumfänglich als allgemeines Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG, stünde der Umfang des zu steuernden Zuflusses exakt fest und gäbe es nichts zu schätzen. Gleiches gilt auch für den vorliegend angenommenen Gewinn auf Geschäftsvermögen, ist der zu erfassende Betrag doch ebenfalls genau bestimmt (= Erlös ./ einbezahltes Aktienkapital + Anlagekosten, wobei diese Werte feststehen) und bedarf keiner Schätzung.

6. a) Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäftsmässig oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG, § 26 Abs. 1 StG). Als steuermindernde Umstände sind diese Kosten vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, was eine substantiierte Sachdarstellung sowie den Nachweis anhand von Belegen voraussetzt.

Kosten der selbstständigen Erwerbstätigkeit als steuermindernde Umstände sind ausnahmsweise dann nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen, wenn feststeht, dass sie grundsätzlich angefallen sind, der Steuerpflichtige ihren Umfang jedoch trotz Auflage und Mahnung nicht hinreichend nachzuweisen vermag (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 StG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 43 DBG und § 139 N 62 StG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Kann der Steuerpflichtige dagegen auch den Grundsachverhalt nicht nachweisen, d.h. dass bestimmte Gewinnungskosten überhaupt angefallen sind, wird zu seinen Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, was zur vollumfänglichen Aufrechnung der geltend gemachten Kosten führt.

b) Der Pflichtige deklarierte verschiedene Unkosten seiner selbstständigen Anwaltstätigkeit im Umfang von Fr. 57'682.-. Der Steuerkommissär rechnete davon Fr. 17'584.- (= Fr. 6'240.- Miete + Fr. 11'344.- übrige Unkosten) auf, teils vollumfänglich, weil er ihre Existenz schon grundsätzlich nicht als nachgewiesen erachtete, teils geschätzt nach pflichtgemäßem Ermessen, weil er nur ihren Umfang als nicht erstellt qualifizierte. Bei einer Position (Mietaufwand) reduzierte die Vorinstanz die Aufrechnung auf den vom Pflichtigen anerkannten Betrag.

aa) Die Aufrechnung des Mietaufwands ist nach hälftiger Reduktion durch die Vorinstanz auf Fr. 3'120.- nicht mehr streitig (Einspracheentscheide je S. 5). Die Aufrechnung der Mehrwertsteuerauslagen im Umfang von Fr. 1'144.- wurde sodann vom Pflichtigen selber schon im Auflage- und Mahnverfahren beantragt. Weil sich diese Korrekturen als gesetzmässig erweisen, sind sie zu bestätigen (Art. 143 Abs. 1 DBG und § 149 Abs. 2 StG).

bb) Der Pflichtige anerkannte mit der Einsprache aber auch die Aufrechnung der übrigen Unkosten im Umfang von Fr. 7'844.-, indem er sich lediglich noch gegen die Aufrechnung der Position "Auslagen" von Fr. 3'500.- stellte (Einsprache gegen die Staats- und Gemeindesteuern S. 4 f). Da auch die Aufrechnung der Unkosten in diesem Umfang von Fr. 7'844.- gesetzmässig ist, ist die Einschätzung auch insofern zu bestätigen.

cc) Der Pflichtige deklarierte "Auslagen" von Fr. 8'760.-, welche Steuerkommissär und Vorinstanz nur mit Fr. 5'260.- zum Abzug zuliessen und im nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzten Umfang von Fr. 3'500.- aufrechneten. Dabei handelt es sich um Spesen im Zusammenhang mit Kundenaufträgen. Nur diese Aufrechnung ist noch streitig.

Der Steuerkommissär hat mit Auflage und Mahnung vom 27. Mai bzw. 18. August 2008 den Nachweis der Betriebskosten anhand von sämtlichen Belegen verlangt. Der Pflichtige antwortete am 25. Juli 2008 bezüglich der fraglichen "Auslagen" von Fr. 8'760.-, er könne sie nicht vollumfänglich mit Belegen nachweisen, sie seien jedoch in der Aufstellung der Honorareingänge einzeln je Mandat aufgelistet. Demnach hat der Steuerkommissär diese Kosten aber zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, da sie dem Grundsatz nach zwar als angefallen zu betrachten waren,

die genannte Aufstellung die fehlenden Belege jedoch nicht zu ersetzen vermag und sie deshalb bezüglich ihrer Höhe nicht belegt wurden.

Mit der Einsprache wandte der Pflichtige nur noch ein, die "Auslagen" seien in den deklarierten Honorareinnahmen enthalten, weil sie fakturiert und von den Klienten bezahlt worden seien. Würden sie mit Fr. 3'500.- aufgerechnet, seien auch die Einnahmen um denselben Betrag zu reduzieren (Staats- und Gemeindesteuereinsprache S. 5). Ob diese Kosten jedoch tatsächlich in den Kundenfakturen enthalten sind, hat der Pflichtige im Einspracheverfahren nicht – durch Einreichung der entsprechenden Rechnungen – nachgewiesen, ebenso nicht im vorliegenden Rekurs-/Beschwerdeverfahren. Demnach bleibt es dabei, dass die Kosten belegmässig nicht nachgewiesen und daher zu schätzen sind. Die Schätzung des aufzurechnenden Teils ist mit Fr. 3'500.- nicht zu beanstanden, da sich diese Schätzung nicht als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich oder sachfremd erweist (vgl. Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG).

7. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Trotz diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten vollständig den Pflichtigen aufzuerlegen, da sie nur unwesentlich obsiegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuer, Steuerperiode 2005, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 660'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'037'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2005, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 660'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]