



## Entscheid

28. Januar 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**A,**

vertreten durch Dr.iur. Peter Hongler,  
Walder Wyss AG,  
Seefeldstrasse 123, Postfach 1236, 8034 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) gründete am 23. Juni 2010 zusammen mit fünf weiteren Personen die B Ltd. in Südafrika) und zeichnete 104 Aktien der Gesellschaft, entsprechend 10,4% des Nominalkapitals. Am 5. Januar 2011 verkaufte er seine Anteile bereits wieder an die C B.V. Im Wertschriftenverzeichnis 2011 deklarierte er als Vermögenswert einen "ausstehenden Verkaufserlös B Ltd." von Fr. 632'127.-.

Auf Aufforderung des Revisors der Dienstabteilung Wertschriften des kantonalen Steueramts reichte der Pflichtige den entsprechenden Kauf- und Verkaufsvertrag ein. Mit Auflage vom 28. Juni bzw. 15. August 2013 verlangte der Steuerkommissär Aufschluss bezüglich des Verkaufs sowie bezüglich der Tätigkeit bei B Ltd. und bei anderen Gesellschaften, deren Aktien der Pflichtige deklariert hatte. Dieser nahm hierzu am 9. September 2013 Stellung. Am 6. November 2013 fand eine Besprechung zwischen ihm, seinem Stellvertreter und dem Steuerkommissär statt. Dabei teilte der Steuerkommissär mit, dass der Pflichtige nach seiner Auffassung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Mit Schreiben vom 17. Januar 2014 hielt er an seiner Beurteilung fest und forderte er den Pflichtigen auf, eine Aufstellung über seine geschäftlichen Aufwendungen einzureichen. Am 5. März 2014 liess der Pflichtige durch seinen neu bestellten Stellvertreter Stellung nehmen und eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausführlich verneinen. Am 28. März 2014 verlangte der Steuerkommissär Angaben über Zeitpunkt und Anzahl Aktien bei Kauf und Verkauf. Der Pflichtige liess am 9. Mai 2014 eine entsprechende Übersicht einreichen.

Mit Veranlagung bzw. Einschätzung vom 21. Mai 2014 setzte der Steuerkommissär das steuerbare Einkommen auf Fr. 195'100.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 194'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.- fest. Darin rechnete er Einkünfte von netto Fr. 90'000.- aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 16. Juni 2014 Einsprache mit dem Antrag, den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid aufzuheben. Dabei legte er an-

hand der einschlägigen Kriterien dar, dass er keiner selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 9. Juli 2014 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 6. August 2014 wiederholte der Pflichtige Einspracheantrag und –begründung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zudem machte er geltend, der Einspracheentscheid enthalte keine ausreichende Begründung. Er behalte sich die Geltendmachung von Gewinnungskosten vor.

Das kantonale Steueramt schloss am 19. August 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 6. Oktober 2014 hielt der Pflichtige an seinem Standpunkt fest. Das kantonale Steueramt nahm mit Duplik vom 23. Oktober 2014 nochmals Stellung, und am 7. November 2014 reichte der Pflichtige noch eine Triplik ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Gemäss Art. 18 DBG und § 18 StG 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 Art. 16 Abs. 3 DBG und § 16 Abs. 3 StG – bei der Staats- und Gemeindesteuer vorbehältlich der Grundstückgewinnsteuer – demgegenüber Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen.

b) Unter selbstständiger Erwerbstätigkeit wird 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 (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 8 N 13 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 6 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 8 StG). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche vorliegt, ist 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, 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 wäre. Er 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 Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG 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 selbstständigen Erwerbstätigkeit ab. Das Erfordernis der Planmässigkeit verhindert, dass eine lediglich sporadisch und ohne Plan ausgeübte Tätigkeit als selbstständige 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. Daraus ist zu schliessen, dass, wer planmässig handelt, dies auch mit Gewinnerzielungsabsicht tut. Eine derartige Absicht ist aufgrund objektiver Indizien zu beurteilen.

Bei steuerpflichtigen Personen, die hauptberuflich unselbstständig erwerbstätig sind, hat das Bundesgericht bisher einen nebenberuflichen Beteiligungshandel nur vereinzelt und bei besonders gelagerten Sachverhalten angenommen. Dabei spielten

die Berufsnähe sowie die eingesetzten Spezialkenntnisse eine Rolle. Den Ausschlag gaben hier stets entweder die massive Fremdfinanzierung und das dadurch entstandene grosse Unternehmerrisiko oder aber das besonders systematische und planmässige Vorgehen (BGr, 25. September 2012, 2C\_115/2012 E 2.2 sowie BGr, 12. September 2011, 2C\_385/2011 E. 2.2).

c) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG 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 erzielte Kapitalgewinn steuerfrei ist, ist hierfür grundsätzlich der Steuerpflichtige beweisbelastet. Denn nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG sind alle Zuflüsse steuerbar und stellt die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG 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 sie für das Vorliegen der selbstständigen Erwerbstätigkeit und die Zugehörigkeit des fraglichen Aktivums zum Geschäftsvermögen beweisbelastet. Indessen obliegt dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis dafür, dass er nicht selbstständig erwerbstätig bzw. das Aktivum 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, an der Untersuchung mitzuwirken (BGr, 20. Dezember 1991 = StE 1993 B 93.3 Nr. 4).

2. a) Der Pflichtige studierte an der Universität St. Gallen. Gemäss bei den Akten liegenden Lohnausweisen war er 2009 bis Juli bei einer Unternehmensberatungsgesellschaft tätig. Anschliessend machte er in den Vereinigten Staaten eine Ausbildung zum MBA, welche er im Sommer 2010 abschloss. Darauf war er ca. drei Monate auf Reisen. Per 1. November 2010 trat er eine Stelle im Zürcher Büro einer internationalen Unternehmensberatung an. Am 28. Februar 2012 verliess er diese Unternehmensberatung und ist seit dem 1. März 2012 für seine neugegründete Gesellschaft D AG tätig.

b) Das kantonale Steueramt stützt sich bei seiner Qualifikation der Aktivitäten des Pflichtigen als selbstständige Erwerbstätigkeit auf die Ausführungen des Pflichtigen in seinem E-Mail vom 9. September 2013. Die Replik vom 6. Oktober 2014 enthält hierzu ergänzende Angaben. Demnach bestanden seine Aktivitäten in Folgendem:

Gemäss dem E-Mail hat er jeweils beabsichtigt, Internetkonzepte aus den USA zu "internationalisieren" und dadurch einen "first mover"-Vorteil zu erlangen. Dabei hat er als mehrfacher Unternehmensgründer jeweils eine Geschäftsidee eingebracht, die er in den USA entdeckt hatte, und dann verschiedene lokale Gründer-Teams motiviert, ihre bisherigen Berufe zu verlassen und sich der operativen Umsetzung seiner Idee zu widmen. Er selbst hat die Teams jeweils nicht operativ, sondern nur strategisch durch Einsitz in den Verwaltungsrat unterstützt. Ohne seine Idee wäre es nicht zu den jeweiligen Unternehmen gekommen, und ohne seinen Anstoss hätten sich die Gründerteams nicht getraut, die Idee zu verwirklichen. Auf diese Art und Weise hat er bisher zwei grosse Konzepte "internationalisiert":

- Das C-Konzept: Dabei geht es um den Betrieb von diversen Internetseiten, welche Rabattangebote enthalten. Hierzu hat er sich an der Gründung von Gesellschaften in mehreren Ländern beteiligt. Die Beteiligungen an den Gesellschaften in zwei Ländern hält er weiterhin. Bei den Akten liegt ein Vertrag 22. März 2011 über die Gründung einer ES.A. in Mittelamerika, von dem anzunehmen ist, dass er in diesem Zusammenhang steht. Gemäss Lit. A.1. des Vertrags bezeichneten sich die Investoren

selbst als eine Gruppe von Professionellen, welche grundlegende Erfahrung im Bereich E-Commerce, Webseiten-Entwicklung und Group-Buying gesammelt haben, und ihre Erfahrung und Unterstützung in die Gesellschaft einbringen wollen gegen Beteiligung. Ein ähnlicher Vertrag liegt vor mit Bezug auf ein afrikanisches Land (vom 1. Oktober 2010). Ein weiteres Projekt ist nach den Angaben des Pflichtigen für USD 1.- verkauft worden, die Details seien ihm trotz Nachfrage nicht bekannt.

- Das F-Konzept: Hier ging es um ein Internetseite zum Vertrieb von kosmetischen Probeartikeln. Demnach hat der Pflichtige dieses Konzept unter den Namen "G" aufgebaut, woraus ein weltweites Netzwerk entstanden sei (verschiedene Webpages in China, Hong Kong, Australien, im Mittleren Osten, in Russland, Südafrika, in der Schweiz und in Brasilien). Dazu führt der Pflichtige aus, dass ein Teil dieser Gesellschaften inzwischen verkauft bzw. liquidiert worden seien, ohne dass er etwas erhalten habe bzw. dass er wahrscheinlich um den Erlös betrogen worden sei. Hierzu liegen Verträge vom 3. Oktober und 9. Dezember 2011 vor.

- Weiter gründete er am 7. Oktober 2011 mit zwei weiteren Personen die H AG, welche beabsichtigt, eine Verlinkung zwischen zwei Microsoft Office-Produkten auf den Markt zu bringen. Hierzu ist eine Drittperson mit der Entwicklung beauftragt worden; das Produkt ist in der Testphase.

- I GmbH & Co KG: Nach Sachdarstellung des Pflichtigen habe er 1% der Gesellschaft erhalten als Gegenleistung für seine Mithilfe durch Einbringung seines Beziehungsnetzes in Russland. Hierzu legt er zwei Verträge vom 19./20. Dezember 2011 vor, welche aber in ihrer Bedeutung und Komplexität weit über den vom Pflichtigen behaupten Inhalt hinausgehen.

- J Holding AG: Nach den Ausführungen des Pflichtigen handelt es sich hierbei um sein grösstes Projekt, welches er zusammen mit einer weiteren Person umgesetzt hat und welche Gesellschaft er in fester Anstellung operativ leitet. Diese ist als Holding strukturiert, und beruht nach dem Pflichtigen auf einem innovativen Banking-Konzept. Bei den Akten liegt ein Vertrag vom 23. Dezember 2011 über den Kauf von Aktien an einer D AG durch den Pflichtigen sowie eine Partnerschaftsvereinbarung vom 24. Januar 2012 diesbezüglich. Diese Tätigkeit hat er im März 2012, unmittelbar nach dem Ausstieg bei der internationalen Unternehmensberatung, angetreten.

Der Steuerkommissär hat ferner einen Internetauszug zu den Akten genommen, welcher eine Panel-Diskussion im Jahr 2013 zum Thema Crowd Funding in der Schweiz ankündigt, an der der Pflichtige als Referent teilgenommen hat. Darin wird er vorgestellt. Neben den bereits erwähnten Umständen wird erwähnt, dass die in China und Hong Kong basierten Gesellschaften im September 2012 von einer in China basierten Gesellschaft, und die in Südafrika basierte G-Konzeptgesellschaft im Oktober 2012 von der Konkurrenz aufgekauft worden seien.

c) Mit der Vorinstanz und dem Pflichtigen ist davon auszugehen, dass er nicht als (Quasi-)Wertschriftenhändler zu betrachten ist, da sein Interesse nicht nur auf Kauf und Verkauf von Beteiligungen, sondern auf Aufbau von Gesellschaften gestützt auf eine eigene Geschäftsidee, mit der Hoffnung auf späteren Verkauf mit Gewinn gerichtet war. Die reiche Rechtsprechung zum (Quasi-)Wertschriftenhändler ist damit nicht unmittelbar anwendbar. Es erübrigt sich daher, auf die einzelnen diesbezüglichen Kriterien einzugehen. Seine Tätigkeit ist vielmehr unter den einschlägigen allgemeinen Kriterien der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu durchleuchten.

d) Die selbstständige Erwerbstätigkeit ist durch den kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital charakterisiert. Aus der Sachdarstellung sowie den vorliegenden Verträgen geht der Einsatz von Kapital nicht im Detail hervor; indessen ist es naheliegend, dass der Erwerb der Beteiligungen bzw. die Gründung von Gesellschaften weltweit jeweils mit dem Einsatz von Kapital, wenn hier auch nicht notwendigerweise in hohen Masse, verbunden war.

Der Einsatz von Arbeit ist ebenfalls zu bejahen. Der Pflichtige macht zwar geltend, dass er in den Gesellschaften nicht operativ tätig gewesen sei, indessen liegt in solcher operativen Tätigkeit auch nicht der Kern der ihm vorgehaltenen Erwerbstätigkeit. Aus der Schilderung seiner Aktivitäten geht vielmehr hervor, dass seine Arbeitsleistung darin bestand, zusammen mit weiteren Personen Geschäftsideen zu entwickeln, ausführende Teams zu finden und die organisatorische und rechtliche Struktur mit aufzubauen (sog. Start-Ups); die folgende Umsetzung erfolgte dann jeweils durch die gefundenen Teams. Es ist offenkundig, dass diese Aktivitäten als Einsatz von Arbeit zu betrachten sind. Soweit er geltend macht, damit sei sehr wenig Aufwand verbunden gewesen (wenige Telefonate mit den Mitgründern), hilft ihm dies nicht weiter,

ist doch davon auszugehen, dass solche Telefonate auf umfangreichen Vorarbeiten beruhen; entsprechend sind die abgeschlossenen Verträge komplex und umfangreich. Dass er keine eigentliche Beratertätigkeit ausübte, ändert daran nichts, ebenso der Einwand, dass er aufgrund der hohen Belastung durch des MBA-Studium und seine Tätigkeit bei der internationalen Unternehmensberatung keine Zeit für eine selbstständige Erwerbstätigkeit gehabt habe. Wie sich aus den Akten ergibt, hat er trotz dieser zeitlichen Belastung Gelegenheit gefunden, diverse eigene geschäftliche Projekte zu verfolgen; im Übrigen setzt die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht voraus, dass der zeitliche Aufwand hierfür eine gewisse Schwelle überschreitet.

e) Auch das Kriterium des Vorgehens auf eigenes Risiko ist erfüllt. Der Pflichtige bezog kein festes Gehalt, sondern erhoffte sich eine Vergütung seines Aufwands sowie einen Gewinn durch den Verkauf seiner Beteiligungen bei Erfolg, wie es im Fall B Ltd. auch geschah. Bei einem Fehlschlag hätte ihn niemand für seine Umtriebe entschädigt; mithin war er auf eigene Rechnung tätig und trug das Risiko selber.

f) Ein eigentlicher Marktauftritt des Pflichtigen, indem er etwa andere Investoren zum gemeinsamen Bereitstellen von Wagniskapital gesucht oder sich als Investor angeboten hätte, ist nicht ersichtlich. Zudem hat er keine Einzelfirma mit diesem Zweck in das Handelsregister eintragen lassen. Anzumerken ist indessen, dass sein Engagement jeweils zusammen mit zahlreichen Mitinvestoren bzw. -gründern erfolgte, was auf eine grosse Vernetzung des Pflichtigen hindeutet. Entsprechend trat er denn auch in Unternehmer-Tagungen als Referent auf. Das deutet darauf hin, dass er darum bemüht ist, in den interessierten Kreisen einen gewissen Bekanntheitsgrad zu erlangen.

g) Die selbstständige Erwerbstätigkeit erfordert weiter eine Planmässigkeit des Vorgehens, d.h. die Tätigkeit darf nicht nur sporadisch ausgeübt worden sein. Aus der Schilderung des Pflichtigen ist eine Planmässigkeit ersichtlich, hat er doch systematisch immer wieder dasselbe Vorgehen gewählt. Auffallend ist auch die hohe Frequenz von Gründungen im Zeitraum 2010 und 2011, indem er sowohl für die Geschäftsidee B Ltd. als auch beim G-Konzept sofort weltweit Gesellschaften zur lokalen Umsetzung der Geschäftsidee aufzog, wofür mehr als ein Dutzend Internetseiten betrieben wurden. Mithin handelte es sich bei der Gründung der B Ltd. nicht um ein singuläres Engagement. Der Pflichtige erkennt, dass nicht die Gründung der B Ltd. allein zur Qualifikation als selbstständiges Erwerbseinkommen führt, sondern dass es sich

dabei nur um eine Gründung unter vielen handelt, und all diese Engagements zusammengekommen ein Muster ergeben. Mitunter ist das Kriterium der Planmässigkeit besonders ausgeprägt erfüllt.

h) Weiter ist davon auszugehen, dass er bei seinem Vorgehen Fachkenntnisse eingesetzt hat, welche er als Ökonom erworben hat und es ihm erlaubten, eine Geschäftsidee in Form eines neugegründeten Unternehmens zu realisieren. Anzuführen ist, dass die bei den Akten liegenden Gründungs- und Zusammenarbeitsverträge ausgesprochen komplex sind und für ihr Verständnis einen hohen Grad der Professionalität im Zusammenhang mit solchen Projekten voraussetzen.

i) Ein gewichtiges Argument für eine selbstständige Erwerbstätigkeit stellt im Normalfall eine Fremdfinanzierung dar. Der Pflichtige deklarierte per 31. Dezember 2011 Schulden von insgesamt Fr. 242'755.-, was für hiesige Verhältnisse für Personen in seinem Alter (Jahrgang 1984, kein Grundeigentum) ungewöhnlich hoch ist. Darunter befinden sich zwei Darlehen in der Höhe von total Fr. 163'892.- einer amerikanischen Bank sowie eines "Access Group Loan Servicing", welche als "Student Loan" bezeichnet werden. Es ist anzunehmen, dass diese mit dem MBA-Lehrgang in den Vereinigten Staaten im Zusammenhang standen. Selbst wenn man berücksichtigt, dass solche Lehrgänge in den USA gerichtsnotorisch teuer sind, erscheint der Gesamtbetrag der Darlehen als sehr hoch. Hinzu kommt noch ein weiterer Kredit von Fr. 68'547.- bei einer schweizerischen Bank, welcher erstmals per 31. Dezember 2011 deklariert wurde. Der Pflichtige behauptet, dieser habe dazu gedient, nach seiner Rückkehr aus den USA seine Wohnungseinrichtung und den Umzug zu finanzieren (vgl. aber auch die Umzugspauschale von Fr. 15'000.- gemäss Arbeitsvertrag). Auch wenn der hohe Grad der Verschuldung eine Mitfinanzierung seiner geschäftlichen Aktivitäten vermuten lässt, lässt sich hier indessen kein klares Indiz auf eine selbstständige Erwerbstätigkeit herleiten, zumal der Kapitalbedarf nicht bekannt ist.

j) Bei einer Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Kriterien ist der Schluss zu ziehen, dass der Pflichtige einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, die darin bestanden hat, jeweils basierend auf einer Geschäftsidee Online-Plattformen aufzubauen, hierzu Unternehmungen zu gründen und diese nach der Einführungsphase zu verkaufen. Dabei ist er planmässig immer wieder nach demselben Muster vorgegangen, zwar – soweit erkennbar – mit geringem Kapitaleinsatz, aber unter in-

tensiver Ausnützung von Netzwerken und auf der Grundlage von komplexen Vertragsverhältnissen.

k) Was der Pflichtige dagegen einwendet, überzeugt nicht:

Wie bereits festgehalten, spielt es keine Rolle, dass der Pflichtigen bei der B Ltd. weder operativ noch beratend tätig war; massgebend für die Beurteilung als selbstständige Erwerbstätigkeit ist das mehrfache identische Vorgehen bei mehreren Gesellschaftsgründungen innerhalb eines kurzen Zeitraums. Nicht massgebend ist deshalb auch, dass er die B Ltd. in der Öffentlichkeit nicht repräsentierte, sondern im Hintergrund blieb. Es erübrigt sich deshalb, die vom Pflichtigen hierzu angebotenen Beweise abzunehmen. Mit ihm ist davon auszugehen, dass er keine eigentliche Beratungstätigkeit ausgeübt hat, doch ändert dies an der Qualifikation seiner Tätigkeit nichts.

Nochmals ist festzuhalten, dass auch der Verweis auf BGr, 25. September 2012, 2C\_115/2012, hier nicht greift, da das Bundesgericht dort die selbstständige Erwerbstätigkeit mit dem Argument verneinte, dass es sich um ein singuläres Engagement gehandelt habe, was hier eben gerade nicht zutrifft.

Da es sich bei der Tätigkeit nicht um eine eigentliche Beratungstätigkeit handelt, ist die Zuteilung der Aktien auch nicht als Beratungshonorar zu betrachten, weshalb auf den Antrag, für die Höhe der Entschädigung auf den Wert der Aktien im Zeitpunkt der Zuteilung und nicht des Verkaufs abzustellen, nicht weiter einzugehen ist.

3. Der Pflichtige rügt weiter, dass der Einspracheentscheid nicht ausreichend begründet und dadurch sein rechtliches Gehör verletzt worden sei.

a) Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) leitet sich unter anderem eine Begründungspflicht der Behörden in Bezug auf ihre Entscheide ab. Welche Anforderungen an Inhalt und Umfang zu stellen sind, hängt vom konkreten Fall ab. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen nachzuvollziehen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat. Auf diese Weise soll er

beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Zudem ermöglicht die Begründung der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung des angefochtenen Entscheids. Die Behörde muss sich dabei nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 15 Rz. 42 f.; vgl. auch BGr, 25. März 2010, 2C\_514/2009, E. 3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

b) Das kantonale Steueramt hat im Einspracheentscheid die rechtlichen Grundlagen wiedergegeben und die vom Pflichtigen geschilderte Aktivitäten darunter subsumiert. Der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid enthält die Berechnung der aufgerechneten Einkünfte. Damit war aber der Entscheid ausreichend begründet, und war es dem Pflichtigen möglich, seine Argumente hiergegen vorzubringen, was er mit den vorliegenden Rechtschriften denn auch umfassend getan hat. Dass er die Auffassung des kantonalen Steueramts nicht teilt, führt nicht dazu, dass die Begründung unzureichend wäre. Die Rüge der Gehörsverletzung erweist sich damit als nicht stichhaltig.

4. Der Steuerkommissär ermittelte aus dem Verkauf der Aktien Einkünfte von Fr. 91'520.-. Hiervor zog er mit dem Vermerk "geschätzter Aufwand und Einschuss Nennwert" Fr. 1'520.- ab, was Nettoeinkünfte von Fr. 90'000.- ergab..

Der Pflichtige rügt, dass er nicht weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit der vermeintlichen selbstständigen Erwerbstätigkeit geltend machen könne. Er behalte sich vor, allfällige Aufwendungen gelten zu machen, sofern geklärt sei, basierend auf welcher Tätigkeit er als selbstständiger Erwerbstätiger qualifiziert werde.

a) Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG; § 27 Abs. 1 StG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privat-

einlagen beilegen (Art. 125 Abs. 2 DBG; § 134 Abs. 2 StG). Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 132 Abs. 1 StG, Art. 123 Abs. 1 DBG). Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG die Einschätzung bzw. die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Nach der Rechtsprechung ist immer dann, wenn eine Schätzung erforderlich ist, diese in der Form und unter den Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung vorzunehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 26 DBG und § 139 N 46 StG; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00115, E. 3b, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Dass eine solche vorliegt, muss im Einschätzungsentscheid zum Ausdruck gebracht werden, da die daraus resultierenden formellen Erschwerungen der Anfechtbarkeit dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Weiter stellt die Mahnung eine letztmalige Nachfrist dar und ist unverzichtbare Voraussetzung. Die Unterlassung einer Mahnung stellt einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 67a).

b) Der Pflichtige hatte mit der Steuererklärung keine Unterlagen gemäss Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. § 134 Abs. 2 StG eingereicht. Mit Schreiben vom 17. Januar 2014 hat der Steuerkommissär eine Aufstellung der geschäftsmässig begründeten und nachgewiesenen Aufwendungen verlangt. Dieses erfüllt indessen die Anforderungen an eine Auflage nicht, fehlt doch die Androhung der Rechtsfolgen bei Nichterfüllung. Am 28. März 2014 hat der Steuerkommissär eine weitere Auflage erlassen, worin er eine Aufstellung der Aktienkäufe und -verkäufe einforderte. Der Pflichtige hat darauf eine solche eingereicht und damit nur die zweitgenannte Aufforderung erfüllt. Eine Übersicht seiner weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit der vorstehend beschriebenen Geschäftstätigkeit fehlte weiterhin. Es ist nicht anzunehmen, dass neben dem investierten Gründungskapital keine weiteren Aufwendungen angefallen sind. Dies anerkennt auch das kantonale Steueramt, hat es doch die Kosten sowie den Kaufpreis zusammen auf Fr. 1'520.- "geschätzt".

Nach dem Gesagten waren damit aber die Voraussetzungen für eine Schätzung des Aufwands nicht erfüllt, fehlten doch sowohl eine formell korrekte Auflage als

auch eine Mahnung überhaupt; die Schätzung erging zudem nicht in der korrekten Form, indem sie nicht als solche nach pflichtgemäßem Ermessen bezeichnet wurde.

c) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach ihren eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Sie kann die Sache ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann schwerwiegend, wenn die Vorinstanz in Verletzung der ihr obliegenden Untersuchungspflicht – und somit in Missachtung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999) – den rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder unvollständig abgeklärt hat (RB 2001 Nr. 93). Wie vorliegend aufgezeigt, hat die Vorinstanz die Untersuchungspflicht verletzt, weshalb die Sache zurückzuweisen ist.

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen; dabei ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige im Hauptpunkt vollständig unterliegt, weshalb er die Kosten zur Hauptsache zu tragen hat (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Ihm ist aufgrund seines weit überwiegenden Unterliegens auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG).

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005, BGG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. Juli 2014 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 9. Juli 2014 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]