

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2010.110
1 ST.2010.154

Entscheid

27. September 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

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

vertreten durch B&P tax and legal AG,
Kramgasse 61, Postfach, 3000 Bern 7,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 1999 und Staats- und Gemeindesteuern 1999

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten am 18. September 2002 eine ausgefüllte Steuererklärung 1999 B ein, worin sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. 7'800.- (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- deklarierten. Zu diesem Zeitpunkt war die vom Steueramt C am 13. November 2000 angesetzte Mahnfrist zur Einreichung der Steuererklärung 1999 B längst abgelaufen.

Am 10. Mai 2004 ordnete der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) eine besondere Steueruntersuchung gegen die Pflichtigen und diverse in ihrem Einflussbereich stehende Gesellschaften an. Am 16./17. Juni 2004 nahm die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ASU) mit Unterstützung u.a. der kantonalen Steuerverwaltungen Hausdurchsuchungen vor, insbesondere auch am Wohnort der Pflichtigen. Gestützt auf diverse Beschlagnahmeverfügungen der ESTV vom 15./16./17. Juni 2004 wurden mehrere Bankkonti und Depots der Pflichtigen mit Beschlagnahme belegt sowie Grundbuchsperrungen verfügt. Am 8. Oktober 2008 erstattete die ASU ihre Berichte. Diese wurden den Pflichtigen zur Stellungnahme unterbreitet, von welcher Möglichkeit sie am 13. November 2008 Gebrauch machten. Am 3. Dezember 2008 antwortete die ASU, und am 13. Januar 2009 wiederum die Pflichtigen. Am 20. Januar und 19. März 2009 fanden Besprechungen unter Teilnahme des Vertreters der Pflichtigen statt.

Am 22. Oktober 2009 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Gleichentags erging der Hinweis direkte Bundessteuer mit einem entsprechenden steuerbaren Einkommen. Die Schätzungen ergingen gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) als solche nach pflichtgemäsem Ermessen, da die Pflichtigen trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatten. Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 26. Oktober 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 17. November 2009 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Einschätzungen wegen Eintritt der Verjährung aufzuheben; andernfalls stellten sie eine Reihe von abgestuften Einschätzungsanträgen, welche alle auf Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 75'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 74'700.- (direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'093'000.- hinausliefen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 23. April 2010 ab und auflegte den Pflichtigen die Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-. Dabei entschied es auch über Einsprachen betreffend die Steuerperioden 2001 und 2002.

C. Am 25. Mai 2010 erhoben die Pflichtigen Beschwerde bzw. Rekurs und wiederholten die Einspracheanträge, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zugleich stellten sie ein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung und Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters. Das kantonale Steueramt schloss am 30. Juni 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die ESTV beantragte am 19. August 2010 ebenfalls Abweisung der Beschwerde.

Mit Verfügung vom 25. August 2010 sistierte der Präsident der Steuerrekurskommission II die Verfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids in den die Aktiengesellschaft des Pflichtigen betreffenden Rechtsmittelverfahren. Mit Entscheidung vom 14. April 2011 (1 DB.2010.105/1 ST.2010.139) fällte das ab 1. Januar 2011 neu zuständige Steuerrekursgericht über die Rechtsmittel bezüglich der Aktiengesellschaft (D AG) das Urteil, worauf mit Verfügung vom 27. April 2011 die Verfahren wieder aufgenommen und den Pflichtigen Frist angesetzt wurde, um die Originale bestimmter Dokumente einzureichen und Angaben über deren Herkunft zu machen.

Die Pflichtigen liessen sich am 29. April 2011 die Verfahrensakten zur Einsichtnahme zustellen und reichten am 31. Mai 2011 eine Replik ein. Am 27. Juni 2011 kamen sie der Auflage vom 27. April 2011 nach. Am 19. August 2011 reichte das kantonale Steueramt eine Duplik ein; die ESTV verzichtete am 22. August 2011 auf weitere Vernehmlassung. Mit Verfügung vom 25. August 2011 wurden die Pflichtigen aufgefordert, zu einem neu eingereichten Auszug aus einem Post-Empfangsscheinbuch Stellung zu nehmen; am 9. September 2011 machten sie von dieser Möglichkeit Gebrauch.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen rügen in Beschwerde und Rekurs eine ungenügende Begründung der angefochtenen Entscheide, weil die Vorinstanz ihnen zwar Unklarheiten im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit vorwerfe, diese aber nicht weiter begründe.

Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sind gemäss § 126 Abs. 1 StG Entscheide den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Im Recht der direkten Bundessteuer besteht zwar keine allgemeine Begründungspflicht für Verfügungen und Entscheide. Gleichwohl ergibt sich eine solche aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 131 N 28 DBG). Art und Intensität der Begründungspflicht hängen von den Umständen ab. Dabei sind die Anforderungen an Rechtsmittelentscheide höher als an Entscheide von erstinstanzlichen Verwaltungsbehörden. Richtschnur ist dabei, dass die Begründung den Steuerpflichtigen in die Lage versetzen soll, die Tragweite der Entscheidung und die Überlegungen der Behörde nachzuvollziehen, um beurteilen zu können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid weiterziehen will (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 30 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 139 N 33 StG, je mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Bei einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen mangels Einreichung einer Steuererklärung genügt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der Hinweis darauf, dass und weshalb die Ermessenseinschätzung vorgenommen worden ist (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137; RB 1963 Nr. 60).

In den Einspracheentscheiden führte die Vorinstanz aus, aufgrund des Untersuchungsberichts der ASU bestünden nach wie vor diverse Fragen in Bezug auf die D AG und die Pflichtigen, wie z.B. betreffend deren selbstständige Erwerbstätigkeit. Der Bericht der ASU gegen den Pflichtigen enthält hierzu unter Ziff. 3.3 auf rund sieben Seiten im Detail Ausführungen. Dieser Bericht war den Pflichtigen bekannt. Sie waren damit auch in der Lage, diesen Punkt anzufechten; der Begründungspflicht wurde damit genüge getan.

2. a) Gemäss Art. 120 Abs. 1 Satz 1 DBG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

Die Verjährung beginnt nicht oder steht still (Abs. 2):

- a. während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens;
- b. solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist;
- c. solange weder der Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Die Verjährung beginnt neu mit (Abs. 3):

- a. jeder auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird;
- b. jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden;
- c. der Einreichung eines Erlassgesuchs;
- d. der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens.

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4).

§ 130 StG entspricht dieser Regelung. Zu den Amtshandlungen gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG gehören alle Handlungen, welche auf Fortführung des Verfahrens gerichtet sind. In Betracht kommt etwa ein Schreiben der Veranlagungsbehörde an die steuerpflichtige Person, mit welchem Unterlagen für die Veranlagung eingefordert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 120 N 15 DBG und § 130 N 16 StG). Die Unterbrechungshandlung gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG muss von der Behörde vorgenommen werden, welche zur Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung zuständig ist. Die Unterbrechungsgründe bewirken, dass die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren wieder neu zu laufen beginnt.

b) aa) Das Recht zur Veranlagung für die Steuerperiode 1999 verjäherte demnach grundsätzlich am 31. Dezember 2004. Am 18. September und 1. Oktober 2002 forderte das Gemeindesteuernamt die Pflichtigen indessen auf, Belege zu Schuldenverzeichnissen einzureichen. Dabei handelt es sich um Unterbrechungshandlungen nach Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG. Die Pflichtigen teilten darauf mit,

dass ihr Treuhänder in den Ferien sei und die Belege nachgereicht würden. Auch wenn die Reaktion der Pflichtigen nur in Form einer Notiz des Gemeindesteueramts belegt ist, ist dennoch als erstellt zu betrachten, dass die Auflage die Pflichtigen erreicht hat. Damit wurde die Verjährungsfrist unterbrochen und lief sie demnach bis September/Oktober 2007 weiter.

bb) Am 10. Mai 2004 ordnete der Vorsteher des EFD an, eine Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG u.a. gegen die Pflichtigen durchzuführen. Das Verfahren nach Art. 190 ff. DBG stellt ein Strafverfahren dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 190 – 195 N 4 f. DBG, auch zum Folgenden). Erkenntnisse aus dem Untersuchungsverfahren dürfen im kantonalen Verfahren verwendet werden, und darüber hinaus kann die ASU sogar Zwangsmassnahmen eigens im Hinblick auf das kantonale Verfahren anordnen. Die enge Zusammenarbeit der untersuchenden Beamten mit den kantonalen Steuerverwaltungen ist ausdrücklich vom Gesetzgeber vorgesehen (Art. 190 Abs. 1 DBG). Die genannte Anordnung ist deshalb als verjährungsunterbrechende Handlung nach Art. 120 Abs. 3 lit. d DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. d StG zu beurteilen. Am 16. Juni 2004 führte die ASU zudem u.a. am Wohnort der Pflichtigen in C eine Hausdurchsuchung durch, sodass ihnen spätestens zu diesem Zeitpunkt die Strafuntersuchung zur Kenntnis gekommen sein musste. Damit wurde spätestens am 16. Juni 2004 die Verjährung unterbrochen. In der Folge wurden verschiedentlich weitere Untersuchungsmassnahmen durchgeführt, hinzuweisen ist insbesondere auf die schriftliche Befragung des Pflichtigen vom 21. Juni 2008. Damit erfolgten die Einschätzungen vom 22. Oktober 2009 noch innerhalb mehrfach unterbrochener Frist und noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren.

Die hiergegen erhobenen Einwände der Pflichtigen verfangen nicht. Im Anwendungsbereich von Art. 120 Abs. 3 lit. d DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. d StG darf es keine Rolle spielen, dass die anordnende Strafverfolgungsbehörde nicht für die Einschätzung zuständig ist. Würde anders entschieden, würde die Regelung jeden Sinn verlieren, da Strafverfolgungsbehörden nie auch die Einschätzungen vornehmen. Weiter ist nicht einzusehen, weshalb die Verjährungsunterbrechung bei der von einer Strafuntersuchung betroffenen Steuerperiode selbst nicht eintreten sollte. Die Pflichtigen untermauern ihren Einwand zwar mit einer Kommentarstelle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 15 DBG). Diese bezieht sich aber nur auf bereits rechtskräftig eingeschätzte Steuerperioden, was hier aber gerade nicht vorliegt.

cc) Die Untersuchung der ESTV bezweckte zudem nach erklärter Absicht der kantonalen Steuerbehörden auch die Beschaffung von Erkenntnissen für die Einschätzung der betroffenen Steuerperiode 1999. Damit sind die darauf beruhenden Massnahmen aber auch als auf Feststellung des Steueranspruchs zielende Amtshandlungen im Sinn von Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG zu betrachten und ist die Verjährung auch aus diesem Grund unterbrochen worden.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Voraussetzung ist dabei nicht allein die Verletzung einer Verfahrenspflicht; eine Ermessenseinschätzung ist darüber hinaus nur dann notwendig und sinnvoll, wenn als Folge die für die Einschätzung massgeblichen Verhältnisse nicht zuverlässig ermittelt werden können, also mit anderen Worten, wenn sich die Steuerbehörde in einem Untersuchungsnotstand befindet (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 29 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 37 DBG bzw. § 139 N 56 StG).

Reicht der Steuerpflichtige trotz Mahnung keine Steuererklärung ein, ist somit in jedem Fall eine Ermessenseinschätzung zu treffen. Wird eine Steuererklärung samt Beilagen zwar nicht innert Mahnfrist, aber immerhin vor Vornahme der Einschätzung eingereicht, verhindert das nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zwar die Ermessenseinschätzung nicht, indes ist die nachträglich eingereichte Steuererklärung bei der Schätzung zu berücksichtigen (VGr, 22. September 1978, SR 40/1978). Diese Rechtsprechung ist indessen auf Fälle zugeschnitten, bei denen mit der nachgereichten Steuererklärung der Untersuchungsnotstand nicht behoben wird. Unter diesen Umständen bleibt es materiell bei der Verfahrenspflichtverletzung und der dadurch bewirkten Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse. Anders verhält es sich dort, wo der Untersuchungsnotstand durch die nachträgliche Einreichung der Steuererklärung behoben wird, d.h. in denjenigen Fällen, bei denen der Steuerpflichtige nachträglich materiell die vorher missachtete Verfahrenspflicht erfüllt. Diesfalls besteht grundsätzlich kein Anlass mehr zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung (StRK II, 30. April 2001, 2 ST.2001.103 und 11. April 2002, 2 ST.2002.90).

Für die Einschätzung natürlicher Personen bedeutet dies, dass eine Ermessenseinschätzung dann nicht vorgenommen werden kann, wenn – wenn auch verspätet – eine Steuererklärung (einschliesslich aller Hilfsblätter und Beilagen) eingereicht wird, die für die Vornahme einer gewöhnlichen Einschätzung nicht von vornherein als ungeeignet und ungenügend erscheint. Bleibt jedoch der massgebliche Sachverhalt aufgrund von nicht auflösbaren inhaltlichen Widersprüchen oder nicht zu beseitigenden Lücken (z.B. fehlende Hilfsblätter, fehlende Beilagen) ungewiss, muss eine Ermessenseinschätzung die Ungewissheit überbrücken. Diesfalls wird ohne (neue) Auflage und Mahnung sogleich zur Ermessenseinschätzung geschritten.

b) Gemäss Vermerk auf dem Fehlblatt für die Steuererklärung 1999 B sind die Pflichtigen am 13. November 2000 für die Einreichung der Steuererklärung gemahnt worden. In der Replik bestreiten die Pflichtigen indessen erstmals, dass sie eine Mahnung zugestellt erhalten haben bzw. dass eine solche überhaupt erlassen worden ist.

aa) Die Zustellung einer Sendung gilt nach § 9 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen worden ist. Beweispflichtig für Vollzug und Zeitpunkt der Zustellung ist die zustellende Behörde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 46 StG; StE 1992 B 93.6 Nr. 12; StE 1991 B 93.6 Nr. 10; RB 1985 Nr. 49). Als Beweis kommt in der Regel die entsprechende Postquittung in Frage (BGE 109 Ib 343; ASA 16, 91). Ist der Nachweis der Zustellung nicht mehr strikt möglich, weil die Post, welche die Aufschriebe über die Aushändigung eingeschriebener Briefe nur während zweier Jahre aufbewahrt, wegen Zeitablaufs nicht mehr dazu imstande ist, so hat dieser Beweisnotstand nicht zwangsläufig dessen Scheitern zur Folge. Denn im Rahmen der freien Beweiswürdigung sind die gesamten Umstände zu berücksichtigen (vgl. ASA 27, 357, wonach von einer erfolgten Zustellung eines Einschätzungsentscheids ausgegangen werden kann, wenn der Steuerpflichtige auf Vorhalt der Zustellung in einer nachfolgenden Zahlungsaufforderung keinen Widerspruch erhebt). Grundlage der Beweiswürdigung bilden nicht nur die Beweismittel, wie Urkunden, Zeugen und dergleichen, und das eigene Wissen des Gerichts über notorische Tatsachen und Erfahrungssätze, sondern auch die Parteivorbringen und das Verhalten der Parteien im Prozess (RB 1982 Nr. 87 unter Verweis auf Max Guldener, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 3. A., 1979, S. 322). Dabei darf der Beweis nicht nur dann als geleistet bezeichnet werden,

wenn die zu beweisende Tatsache mit Sicherheit festgestellt ist. Es kann auch eine Wahrscheinlichkeit genügen, die zwar den Zweifel nicht völlig ausschliesst, ihn aber nach den Erfahrungen nicht als berechtigt erscheinen lässt.

bb) Das kantonale Steueramt vermag keinen direkten Zustellnachweis für die Aushändigung der Mahnung vom 13. November 2000 vorzulegen; ein solcher ist gerichtsnotorisch nach so langer Zeit von der Post auch gar nicht mehr erhältlich. Eine Kopie der Mahnung findet sich ebenfalls nicht bei den Akten. Immerhin legte das kantonale Steueramt aber einen Auszug aus dem Post-Empfangsscheinbuch vor. Demnach wurde am 13. November 2000 eine eingeschriebene Sendung an den Pflichtigen versandt. Da die Mahnung vom gleichen Tag datiert, ist davon auszugehen, dass es sich dabei um diese gehandelt hat. Weiter ist festzuhalten, dass die Postsendung mit der Mahnung nicht bei den Akten liegt, was darauf schliessen lässt, dass sie von der Post nicht retourniert wurde, da solche Rücksendungen nach den Erfahrungen des Steuerrekursgerichts von den Steuerbehörden jeweils zu den Akten gelegt werden. Auch eine bei fehlgeschlagenen Zustellversuchen damals noch übliche Zweitzustellung wurde nicht unternommen. Diese Umstände weisen auf eine korrekt erfolgte Aushändigung der Sendung an die Adressaten hin. Hinzu kommt, dass die Mahnung vom 13. November 2000 sowohl im Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 als auch im Hinweis direkte Bundessteuern 1999 vom 22. Oktober 2009 erwähnt wurde, die rechtskundig vertretenen Pflichtigen aber weder in der Einsprache noch in der Beschwerde-/Rekurschrift auf den Gedanken kamen, diese konkrete Angabe in Zweifel zu ziehen. Erst nachdem ihr Rechtsvertreter anfangs Mai 2011 die Akten zur Einsichtnahme zugestellt erhielt, wurde in der Eingabe vom 31. Mai 2011 dieser Einwand erstmals erhoben. Dies erweckt den Eindruck, dass die Zustellung nicht basierend auf einer Vergegenwärtigung der damaligen Ereignisse bestritten wird, sondern rein prozessual gestützt auf Feststellungen nach Durchsicht der steueramtlichen Akten. Dieses Verhalten ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen. Bei dieser Sachlage gelangt das Steuerrekursgericht zur Überzeugung, dass die Mahnung am 13. November 2000 versandt und in der Folge den Pflichtigen effektiv zugestellt worden ist.

c) Die Pflichtigen reichten am 18. September 2002 und damit nach Ablauf der Mahnfrist, aber noch vor der Vornahme der Einschätzung/Veranlagung eine Steuererklärung 1999 B ein. Nach dem Gesagten wäre diesfalls die Ermessenseinschätzung

nur zulässig, soweit dennoch Unklarheiten im Sachverhalt verblieben. Dies ist hier der Fall:

Unklar ist zunächst, wie die Pflichtigen eine im Vergleich zum Endstand der vorangehenden Steuerperiode festzustellende Vermögensvermehrung finanziert haben.

	31. Dezember 1998	31. Dezember 1999	Entwicklung
	Fr.	Fr.	Fr.
Vermögenswerte	2'627'706.-	2'852'526.-	+ 224'820.-
<u>Schulden</u>	<u>- 3'330'872.-</u>	<u>- 3'391'539.-</u>	<u>- 60'667.-</u>
Saldo	- 703'166.-	- 539'013.-	+ 164'153.-.

Gemäss Steuererklärung wollten die Pflichtigen 1999 ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'755.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 7'855.- (direkte Bundessteuer) erzielt haben; damit lassen sich aber die Vermögensentwicklung sowie die Lebenshaltungskosten der Pflichtigen samt ihrer drei Kinder ganz offenkundig nicht finanzieren.

Zudem ergaben sich in Bezug auf das Vermögen weitere Unstimmigkeiten. Im Zug der Ermittlungen fand die ASU eine Reihe von nicht deklarierten Bankkonten und -depots; daraus sticht insbesondere ein auf den Namen des Pflichtigen lautendes Depot bei der Bank G mit einem Bestand per 31. Dezember 1999 von Fr. 212'279.- hervor (vornehmlich E-Aktien). In den Akten wurden zudem Vermögensaufstellungen gefunden, welche erheblich höhere Vermögenswerte auswiesen als die Steuererklärung. Von Bedeutung ist insbesondere eine solche per 31. Oktober 1998, welche die Unterschrift des Pflichtigen trägt. Dieser streitet indessen die Richtigkeit dieser Aufstellungen ab und erklärt die Unterschrift als gefälscht; eine Erklärung für die Existenz dieser immerhin unter seinen eigenen Akten vorgefundenen Aufstellung vermochte er indessen nicht zu geben. Insgesamt bestand begründeter Anlass, an der Richtigkeit der Angaben in der Steuererklärung zu zweifeln.

Die Steuererklärung ist zudem unvollständig. Der Pflichtige war gemäss Handelsregister Inhaber der am 16. Juli 1997 in das Handelsregister eingetragenen, indessen auch schon lange vorher tätigen Einzelfirma T. Dementsprechend hätte er ein Hilfsblatt A für diese selbstständige Erwerbstätigkeit samt Jahresabschluss einreichen müssen. In der Steuererklärung findet sich indessen kein Hinweis auf die Einzelfirma.

Diesbezüglich machte der Pflichtige in der Einvernahme geltend, die Einzelfirma habe zwar jeweils in eigenem Namen an Dritte Rechnung gestellt, die Forderungen seien indessen immer an seine Gesellschaften abgetreten und die daraus fliessenden Einkünfte bei Bezahlung in einer seiner Gesellschaften verbucht worden, sodass sie, die Einzelfirma, selber nie tätig gewesen sei. Die Untersuchungsbehörde stellte indessen in Bezug auf die vorangehenden Geschäftsjahre Unstimmigkeiten zwischen in Rechnung gestellten und bei den Gesellschaften effektiv verbuchten Beträgen fest. Der Pflichtige erklärte diese Differenz damit, dass die fehlenden Rechnungen nicht akzeptiert oder aus finanziellen Gründen nicht bezahlt worden seien. Offenkundig führte die gewählte Vorgehensweise dazu, dass gesamthaft betrachtet im Zusammenspiel zwischen dem Pflichtigen und seinen Gesellschaften die Buchhaltungen Lücken aufweisen. Im Übrigen ist anzumerken, dass eine Einzelfirma, welche in eigenem Namen Rechnungen stellt, eine Geschäftsaktivität aufweist, und hierüber eine Buchhaltung zu führen hat, auch wenn – wie die Pflichtigen geltend machen – die Zahlungen aufgrund einer "Abtretung" in den Gesellschaften des Pflichtigen buchhalterisch erfasst wurden.

Der Pflichtige war 1999 zudem Präsident des Verwaltungsrats und Chief Executive Officer der an der NASDAQ kotierten F. Zudem erklärte er sich gegenüber Banken als wirtschaftlich Berechtigter von zahlreichen Bankkonten, welche auf diverse Gesellschaften lauteten (Formular A gemäss Art. 3 und 4 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken, VSB). Irgendwelche Einkünfte aus dieser Tätigkeit sowie Zinseinnahmen aus den Vermögenswerten wurden nicht deklariert.

d) Zusammen mit der unerklärten Vermögensvermehrung erwies sich damit die erst nach Ablauf der Mahnfrist eingereichte Selbstdeklaration als unvollständig und verblieb eine erhebliche Ungewissheit. Da diese die finanziellen Verhältnisse insgesamt beschlug, ergingen die Ermessenseinschätzungen zu Recht global für das gesamte Einkommen.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Normen enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden

Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden):

aa) Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Hierzu hat er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten zu erfüllen, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung zu geben und hierfür notwendige Beweismittel beizubringen oder zumindest anzubieten (RB 1999 Nr. 150). Reicht der Steuerpflichtige die Steuererklärung erst mit der Einsprache ein, so hat er zusätzlich zu den Hilfsblättern und Fragebogen, die Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars bilden, noch weitere Beilagen beizufügen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 125 N 1 DBG und § 134 N 2 StG). Die geforderte Sachdarstellung darf sich nicht in blossen Behauptungen oder in vagen Andeutungen erschöpfen, sondern hat so beschaffen zu sein, dass sie den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig wiedergibt (BGr, 29. März 2005 = StE 2005 B 95.1 Nr. 9 = ASA 75, 329). Sie muss mit andern Worten hinreichend substantiiert sein. Dies ist sie dann, wenn sie all jene Tatsachenbehauptungen enthält, welche – ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung – die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren erlauben (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, S. 265 f.). Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht; vielmehr hat der Nachweis umfassend zu sein (RB 1994 Nr. 45). Den Steuerpflichtigen treffen beim Unrichtigkeitsnachweis unter Umständen höhere Anforderungen hinsichtlich der Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (RB 1976 Nr. 55).

bb) Ist die Nachholung der versäumten Handlung nicht möglich oder misslingt sie, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Leistet er diesen Nachweis, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der

Rechtsmittelinstanz ersetzt (vgl. RB 1994 Nr. 45 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 67 DBG und § 140 N 79 f. StG; Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 51 f. DBG und Art. 48 N 58 ff. StHG).

cc) Dem Steuerrekursgericht sind weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat bei der Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Die Pflichtigen erhoben am 17. November 2009 Einsprache und legten eine neue Steuererklärung 1999 B bei. Darin deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 75'606.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 74'706.- (direkte Bundessteuer). Das deklarierte Vermögen gaben sie neu mit Fr. 1'093'471.- (steuerbar) bzw. Fr. 1'105'971.- (satzbestimmend) an.

Bezüglich des Vermögens bestehen die Hauptunterschiede zur bereits im Einschätzungsverfahren eingereichten Steuererklärung 1999 B darin, dass neu das erwähnte Bankkonto bzw. Depot bei der G Bank von Fr. 212'297.- (= Fr. 8'746.- + Fr. 203'551.-) deklariert wird. Wesentlich ist aber, dass die Schulden neu auf Fr. 1'637'515.- (statt Fr. 3'391'539.-) lauten. Nicht mehr aufgeführt sind Schulden bei der H von Fr. 992'857.- sowie "I" von Fr. 751'000.-). Damit ist aber die Vermögensentwicklung im Vergleich zum Endstand der vorangehenden Steuerperiode in keiner Weise erklärt, beträgt die Vermögenszunahme doch nunmehr gar Fr. 1'809'137.- (von Fr. - 703'166.- auf Fr. 1'105'971.-) statt nur Fr. 164'153.-. An diesem Schluss ändert nichts, wenn zugunsten der Pflichtigen auch im Vorjahr die im Nachhinein zum Vorschein gekommenen Werte bei der Bank G nachgeführt werden (per 31. Dezember 1998 Fr. 9'954.- ./ Fr. 289.- + Fr. 179'126.- = Fr. 188'791.-). Der massive Vermögenssprung lässt nicht erklären. Damit ist die Unklarheit mit der Einsprache nicht beseitigt worden und hatte die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand.

c) Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde ergänzten die Pflichtigen ihre Angabe insoweit, als sie das Darlehen I von Fr. 751'000.- wieder anführten und erklärten,

dieses sei in der Einsprache nur versehentlich nicht mehr deklariert worden. Das Darlehen H sei aufgrund des Berichts der ASU nicht mehr deklariert worden, sei es doch im Bericht als simuliert beurteilt worden. Demnach ist es aber auch im Vermögensstand per 31. Dezember 1998 zu streichen. Dies ergibt folgende Vermögenswerte:

	31. Dezember 1998	31. Dezember 1999
	Fr.	Fr.
Gemäss Deklaration	- 703'166.-	1'105'971.-
simulierte Schuld H	992'857.-	
Schuld I		- 751'000.-
G	<u>188'791.-</u>	<u> </u>
total	478'482.-	354'971.-.

Daraus ergibt sich nunmehr sogar eine Vermögensabnahme. Untersucht man die Hintergründe, so fällt indessen auf, dass die Beteiligungen (D AG, J AG, K AG) im Vergleich zur ursprünglichen Steuererklärung 1999 B neu zu einem niedrigeren Wert eingesetzt wurden (neu total Fr. 197'057.- statt Fr. 490'000.-; per 31. Dezember 1998 noch Fr. 505'000.-). Scheidet man den (nicht liquiditätswirksamen) Wertverlust auf den Beteiligungen aus der Betrachtung aus, ergibt sich aber wiederum eine erhebliche Zunahme des Vermögens um rund Fr. 170'000.-, welche sich mit den deklarierten Einkünften wiederum nicht erklären lässt.

Zudem fehlt weiterhin ein Jahresabschluss bezüglich der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Wie bereits ausgeführt, hat die Einzelfirma Rechnungen gestellt und damit eine Aktivität entwickelt; darüber hätte sie Buch oder zumindest Aufzeichnungen führen müssen. Die "Abtretung" der Forderungen, soweit sie denn auch bezahlt worden sind, ändert daran nichts.

d) Die aufgezeigten Unklarheiten bestehen damit auch im vorliegenden Verfahren weiter fort, sodass die versäumte Handlung nicht korrekt nachgeholt wurde. Damit haben die Ermessenseinschätzungen weiterhin Bestand und unterliegen sie lediglich in Bezug auf ihre Höhe einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung.

5. a) Das kantonale Steueramt schätzte das steuerbare Einkommen auf Fr. X. Zur Begründung verwies es auf Geschäftsberichte zu den Quartalsabschlüssen aus den Jahren 1999 und 2000, welche auf der Internetseite der SEC publiziert worden waren, und gemäss welchen der Pflichtige u.a. Mehrheitsaktionär und Präsident des Verwaltungsrats sowie ab 1998 Geschäftsführer der an der NASDAQ kotierten F Inc, in M war. Demnach schloss er am 9. August 1999 einen Vertrag ab über den Verkauf eines Aktienanteils von 51% an der N AG an die F für einen Preis von 1'750'000 Aktien der F sowie USD 790'000.- und weiteren 350'000 F-Aktien, falls die N in der Folge ein bestimmtes Ertragsziel erreicht; Vertragstext vgl. Kopien aus Einschätzungsakten D AG. Der Vertrag wurde laut den Geschäftsberichten am 15. November 1999 vollzogen. Das kantonale Steueramt rechnete dem Pflichtigen den Erlös als Einkunft auf; zu den rechtlichen Hintergründen macht es keine Ausführungen. Aus dem den Pflichtigen bekannten Bericht ASU geht indessen hervor, dass sie die Beteiligung N der H zuordnet (Bericht ASU S. 50). Aus dem Parallelfall betreffend die D AG musste den Pflichtigen sodann bekannt sein, dass der Aufrechnung die Annahme zugrunde liegt, der Pflichtige konkurrenzieren mit dem Verkauf der N seine Gesellschaften und die Aufrechnung beruhe letztlich auf der Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung. Entsprechend äusserten sie sich auch in der Eingabe vom 13. November 2008 zum Problemkreis (Stellungnahme zu den Berichten ASU).

b) aa) Als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar sind insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; § 20 Abs. 1 lit. c StG). Zu den geldwerten Vorteilen zählen u.a. auch die verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder bloss in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGr, 13. Dezember 1996, ASA 66, 554). Um zu eruieren, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist ein Drittvergleich anzustellen. Bei diesem sind alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen. Davon ausgehend muss sodann bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 13. August 2003, 2P.129/2003 mit Hinweisen).

Natürliche Personen können für eine Aktiengesellschaft insbesondere aufgrund eines Arbeitsvertrags, als Handlungsbevollmächtigte, Prokuristen, Direktoren oder Mitglieder des Verwaltungsrats tätig sein. In allen diesen Funktionen besteht eine Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft (ASA 67, 217 E. 2/b/aa = StE 1998 B 72.13.22 Nr. 37, auch zum Folgenden). Der Arbeitnehmer hat die berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren (Art. 321a Abs. 1 OR). Er hat sich damit während der Dauer des Arbeitsvertrags Tätigkeiten zu enthalten, die den Arbeitgeber konkurrenzieren (Art. 321a Abs. 3 OR). Er hat diesen zudem über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit von Dritten erhält, wie namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben (Art. 321b Abs. 1 OR). Auch der Prokurist sowie der Handlungsbevollmächtigte, der zum Betrieb eines ganzen Gewerbes bestellt ist oder in einem Arbeitsverhältnis zum Inhaber des Gewerbes steht, darf ohne Einwilligung des Geschäftsherrn weder für die eigene Rechnung noch für die Rechnung eines Dritten Geschäfte machen, die zu den Geschäftszweigen des Geschäftsherrn gehören (Art. 464 Abs. 1 OR). Schliesslich besteht auch für die Mitglieder des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft eine Treuepflicht (Art. 717 Abs. 1 OR). In allen diesen Funktionen hat sich die natürliche Person von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren.

Es ist davon auszugehen, dass eine Aktiengesellschaft, die wirtschaftliche Zwecke verfolgt, ihren Arbeitnehmern, Prokuristen, Handlungsbevollmächtigten, Direktoren oder Mitgliedern des Verwaltungsrats die Ausübung konkurrenzierender Tätigkeiten im Allgemeinen nicht gestattet. Erlaubt sie es ihnen dennoch bzw. verzichtet sie darauf, von ihnen Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, heraus zu verlangen, erbringt sie ihnen eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht im Beteiligungsverhältnis begründet ist. Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszugehen, dass die Gesellschaft eine solche zu einer Gewinnvorwegnahme führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde.

In der Gerichtspraxis wurde eine solche Konkurrenzierung bejaht im Fall eines Geschäftsführers/Alleinaktionärs, welcher neben seiner Treuhandgesellschaft ebenfalls als Selbstständigerwerbender im Immobilienhandel tätig war und daraus Provisionen bezog, wobei die Vermittlungstätigkeit während der Arbeitszeit und unter Inanspruch-

nahme der Infrastruktur der Gesellschaft stattfand (ASA 67, 217 = StE 1998 B 72.13.22 Nr. 37). In einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 26. April 2007 (StE 2007 B 72.13.22 Nr. 48) wurde ebenfalls eine solche Konkurrenzierung angenommen; dabei fiel insbesondere ins Gewicht, dass der Alleinaktionär und vollamtlich für eine Gesellschaft tätige Verwaltungsratspräsident in eigenem Namen Provisions-Erträge von einer Kundin der eigenen Gesellschaft erzielte; bei dieser machten die von derselben Kundin einvernahmten Provisionen rund einen Viertel des Umsatzes aus. Dabei hielt das Verwaltungsgericht fest, dass in bestimmten Fällen unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine arbeits- oder gesellschaftsrechtliche Konkurrenzklausele verletzt wurde, bereits steuerrechtlich ein Verstoss gegen das "Dealing at arms's leangth"-Prinzip vorliegen könne. Die Rechtsprechung wurde zuletzt mit BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009 im Grundsatz bestätigt.

bb) Zu den weiteren von A beherrschten Gesellschaften gehört auch die H (Bericht ASU S. 17 f.9; daneben existierte noch eine O). Nach den Feststellungen der ASU war er Gründungsmitglied und nahezu Alleinaktionär dieser Gesellschaft. In der Folge ist er jeweils für die H aufgetreten. In der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung 1999 B hat er eine Beteiligung an der H im Wertschriftenverzeichnis deklariert. Bei dieser Sachlage ist zu schliessen, dass er diese beherrschte, auch wenn er dies in der persönlichen Befragung durch die ASU noch abstritt. Der Bericht ASU beschreibt die Geschäftstätigkeit der H. Demnach vermittelte sie Finanzierungen für die Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit neu gegründeter Unternehmen und beriet diese im Hinblick auf einen Börsengang an der NASDAQ; ein wesentlicher Anteil ihrer Tätigkeit bestand aber auch darin, Aktien von Unternehmen auf eigene Rechnung zu erwerben und bei privaten und institutionellen Investoren zu platzieren ("placing agent"; vgl. Korrespondenz). Eine solche Platzierungstätigkeit betrieb sie auch für die F (Bericht ASU S. 39), indem sie 1996 rund 3'275'000 Aktien der F zu einem Preis von USD 4'500'000.- erwarb und in der Folge weiterverkaufte. Gemäss den SEC-Berichten war sie auch in der per 31. März 1999 endenden Berichtsperiode für die F als "placing agent" tätig, und zwar bezüglich 408'036 Aktien, wofür sie eine Kommission von 3% erhielt, "Item 12" Abschnitt 3).

Bei der Transaktion N vom 15. November 1999 erhielt A den Berichten zufolge als Gegenleistung neben USD 790'000.- rund 1'750'000 Aktien der F). Diese deklarierte er nicht im privaten Vermögen; der Verbleib dieser Aktien ist ungeklärt, indessen liegen Anhaltspunkte für eine Weiterveräusserung vor (Bericht ASU S. 49 f.). Damit trat

er aber als Vermittler von Aktien der F in Erscheinung, und konkurrenzierte er die Tätigkeit der H unmittelbar, denn es ist auszuschliessen, dass eine Gesellschaft, welche über mehrere Jahre für eine bestimmte Kundin als "placing agent" auftrat, es einem Angestellten erlauben würde, parallel zu ihr von derselben Kundin ebenfalls ein grosses Aktienpaket zu erwerben und wieder zu verkaufen. Mit Bezug auf das Verhältnis H und A ist deshalb eine Verletzung des Grundsatzes des "dealing at arm's length" festzustellen, welche nur mit der beherrschenden Stellung von A erklärt werden kann.

Das kantonale Steueramt übernahm die Berechnung des Verkaufserlöses aus dem Bericht ASU. Dabei stützte es sich auf die Angaben aus den SEC-Berichten (Bericht ASU S. 50 unten). Gemäss diesem lag der Kurs der F-Aktie im Zeitpunkt der Transaktion bei USD 3.-. Insgesamt hat der Pflichtige 1'750'000 F-Aktien sowie USD 790'000.- erhalten; dies ergibt – unter Abzug des Einstandspreises der N von Fr. 51'000.- und bei einem damaligen Devisenkurs von Fr. 1.50 pro USD – insgesamt einen Erlös von Fr. 9'009'000.-. Diese Berechnung entspricht der Aktenlage und ist zu bestätigen.

c) Die Einwände der Pflichtigen gegen diese Feststellungen dringen nicht durch:

aa) Die Pflichtigen bestreiten die Beweiskraft der auf der Internetseite der NASDAQ publizierten SEC-Berichte. Sie verkennen indessen, dass die Argumentation der Steuerbehörden nicht auf einer besonderen Beweiskraft derselben beruht, sondern darauf, dass sie von der F überhaupt offiziell in das Netz gestellt wurden und der Pflichtige zum Zeitpunkt ihrer Publikation ja CEO und Verwaltungsratspräsident der F war. Zudem bestehen weitere Dokumente, welche diese Transaktion betreffen und damit bestätigen, dass sie stattgefunden hat (Korrespondenz und Memorandum U vom 8. Juni 1999). Hinzu kommt, dass der Pflichtige sich über die Hintergründe der Transaktion vollständig ausschweigt, insbesondere keine Erklärung darüber liefert, weshalb denn diese Berichte publiziert worden sind, wenn sie doch nach seiner Sachdarstellung nicht der Wahrheit entsprachen. Kommt hinzu, dass sie, nachdem sie die Richtigkeit der Berichte zunächst noch bestritten hatten, ihre Argumentation mit der Einsprache änderten und die Transaktion sogar im Wesentlichen anerkannten, hingegen einen treuhänderischen Hintergrund geltend machten. Unter diesen Umständen ist aber nicht ersichtlich, was sie mit der Bestreitung der Beweiskraft der SEC-Berichte bewirken wollen.

bb) Die Pflichtigen wenden gegen die Aufrechnung des streitigen Veräusserungserlöses wie erwähnt weiter ein, dass die ganze Transaktion N lediglich treuhänderisch erfolgt sei. Ein in Deutschland ansässiger P habe beabsichtigt, eine namhafte Beteiligung an der F zu erwerben, aber habe nicht gegen aussen in Erscheinung treten wollen. Da der Pflichtige über eine Option auf den Erwerb der N verfügt habe, sei vereinbart worden, über die Einbringung der N in die F die Beteiligung zu erwerben. Zu diesem Zweck habe man sich am 23. November 1998 in Q getroffen und ein entsprechendes Vorgehen vereinbart. Am 19. Dezember 1998 habe der Pflichtige von P den Empfang von Fr. 51'000.- quittiert. Am 23. März 1999 sei der Treuhandvertrag noch schriftlich festgehalten und dabei auch eine Treuhandkommission von 2,5% vereinbart worden. Gestützt darauf habe der Pflichtige die Beteiligung N erworben und anschliessend gegen Aktien der F getauscht.

Diese Sachdarstellung lässt indessen viele aktenkundige Umstände im Umfeld der Transaktion, mit welchen sie unvereinbar ist, unerwähnt:

Nicht ersichtlich ist vorab, weshalb eine derart umständliche Art des Vorgehens gewählt wurde, wenn der Pflichtige doch ohne Weiteres direkt Aktien der F hätte treuhänderisch erwerben und an P herausgeben oder treuhänderisch halten können. Hierzu machen die Pflichtigen keinerlei Ausführungen.

Zudem war der Pflichtige bei der N selbst ein eigenes wirtschaftliches Engagement eingegangen. Der Kaufvertrag über die N war bereits am 30. August 1998 und damit beinahe drei Monate vor dem Treffen des Pflichtigen mit P vom 23. November 1998 abgeschlossen worden; Käufer war der Pflichtige. Der Kaufvertrag war an keine Bedingungen geknüpft, gingen doch die Aktien gemäss Vertrag unmittelbar bei Vertragsabschluss auf den Pflichtigen über, während die Zahlung des Kaufpreises aufgeschoben war; von einer blossen Option des Pflichtigen zum Erwerb der N im Zeitpunkt der Besprechung mit P konnte demnach keine Rede sein. Vielmehr war der Pflichtige zu diesem Zeitpunkt bereits Eigentümer der N. Zieht man zudem die im Nachhinein zum Vorschein gekommenen Werte bei der Bank G in Betracht, so war er auch ohne Weiteres in der Lage, den Kaufpreis aus eigenen Mitteln zu bestreiten. Unerfindlich ist vor diesem Hintergrund, wie er die N dann treuhänderisch in die F hätte einbringen können; hierzu hätte er die N ja zuerst an P verkaufen müssen, was aber nicht behauptet wird. Insbesondere aber hatte die H, vertreten durch ihn, der N ein Darlehen von

Fr. 750'000.- zur Verfügung gestellt. Das genaue Datum des Abschlusses des Vertrags ist nicht bekannt; die Kopie trägt indessen das Datum 20. Oktober 1998, sodass dieser Darlehensvertrag spätestens zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen worden war. Die Auszahlung der Darlehenssumme erfolgte am 21. Oktober 1998. Unter diesen Umständen ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Pflichtige die N einem Dritten für den blossen treuhänderischen Erwerb von F-Aktien hätte zur Verfügung stellen sollen, da die Darlehenshingabe und das erhebliche eigene Interesse des Pflichtigen an der N in der Treuhandabrede nicht einmal erwähnt wird.

Schlechterdings unverständlich ist aber, wie eine Beteiligung von Fr. 51'000.- nur knapp ein Jahr später einen Gegenwert von über Fr. 9'000'000.- aufweisen konnte. Offenkundig spielen hier noch weitere Umstände eine Rolle, welche nicht offengelegt werden.

Nicht erklärt wird zudem die Leistung ("receivables") von USD 790'000.-, welche dem Pflichtigen gemäss den SEC-Berichten neben den F-Aktien ebenfalls zugeflossen war. Nachdem die Pflichtigen nach anfänglichem Bestreiten schliesslich doch den aus den SEC-Berichten hervorgehenden Zufluss von 1'750'000 Aktien der F eingeräumt haben, besteht kein Grund, an der Realität dieser dort genannten weiteren Leistung zu zweifeln. Sie wird zudem auch in der weiteren Korrespondenz im Vorfeld der Transaktion erwähnt (Vertragsentwurf). Dieser Betrag wurde auch nach ihrer eigenen Sachdarstellung nicht an P weitergegeben (Quittung über den Erhalt der F-Aktien vom 14. Dezember 1999). Auch wenn den Pflichtigen zuzugestehen ist, dass ein Negativbeweis nur schwierig zu erbringen ist, kann von ihnen zumindest eine substantiierte Sachdarstellung erwartet werden, weshalb denn in den unter der Verantwortung des Pflichtigen erstellten Geschäftsberichten und im erwähnten Vertrag diese Leistung enthalten ist. Diese Hintergründe werden von den Pflichtigen mit keinem Wort offen gelegt. Damit besteht aber für das Steuerrekursgericht kein Grund, an der Realität des Zuflusses zu zweifeln.

Weiter behaupten die Pflichtigen, die am 23. März 1999 vereinbarte Kommission von 2,5‰ des Treuhandgutes sei aus "unerfindlichen" Gründen nie bezahlt worden. Dies erstaunt, hat nach ihrer Sachdarstellung der Investor P doch mit einer Zahlung von Fr. 51'000.- einen Gegenwert von rund Fr. 9 Mio. erhalten. Dass bei einem solch durchschlagenden wirtschaftlichen Erfolg nicht einmal die Kommission entrichtet wurde, und der Pflichtige diese Weigerung klaglos akzeptiert haben soll, erscheint als

kaum fassbar und bedarf der näheren Begründung. Eine solche fehlt, was die Behauptung eines Treuhandverhältnisses überhaupt in Frage stellt.

Nicht ersichtlich ist, weshalb die Pflichtigen die N in der Steuererklärung 1999 A vom 28. Januar 2000 kommentarlos im Vermögen deklariert haben, wenn der Pflichtige diese doch bloss treuhänderisch gehalten hat. In der Befragung durch die ASU wurde das Treuhandverhältnis nicht erwähnt, und auch in den beschlagnahmten Akten fanden sich keine Hinweise darauf. Erst mit der Stellungnahme vom 13. November 2008 zum Untersuchungsbericht brachten die Pflichtigen erstmals das Treuhandverhältnis ins Spiel. Dass das Treuhandverhältnis so spät offengelegt wurde, weckt berechnete Zweifel an dessen Existenz.

cc) Folgt man der Sachdarstellung des Pflichtigen, so will er zusammenfassend eine eigene Gesellschaft, an welcher er ein erhebliches eigenes finanzielles Interesse hatte, einem Dritten zur Beschaffung einer Beteiligung an der E zur Verfügung gestellt und diesem dadurch einen exorbitanten Gewinn ermöglicht haben. Damit hat er nicht nur auf einen Kapitalgewinn verzichtet, welcher ansonsten ihm (bzw. der H) zugestanden wäre, sondern hat "aus unerfindlichen Gründen" nicht einmal die vereinbarte Kommission bezogen, obschon das Vorgehen für ihn mit erheblichem Aufwand und auch Kosten verbunden war (so wurde offenkundig auch ein Anwalt beigezogen). Ein solches Vorgehen widerspricht dem Gebaren eines jeden Geschäftsmannes; es ist schlechterdings kein vernünftiger Grund ersichtlich, weshalb der Pflichtige dies alles hätte tun sollen. Das behauptete bloss treuhänderische Vorgehen ergibt im Zusammenhang mit diesen weiteren Umständen keinen Sinn. Eine substantiierte Sachdarstellung kann sich aber nicht damit begnügen, einen Einzelaspekt eines Vorganges zu schildern und die offensichtlichen, damit im Widerspruch stehenden Umstände auszuklammern.

An der Mangelhaftigkeit der Sachdarstellung ändern die vorgelegten Beweismittel nichts. Auch vom angebotenen Zeugen P sind hierüber keine erhellenden Aufklärungen zu erwarten, da es nicht Ziel der Zeugenbefragung sein kann, eine lückenhafte Sachdarstellung zu vervollständigen. Unter diesen Umständen ist von der Zeugenbefragung abzusehen.

d) Unter Einbezug der aus der Transaktion N zugeflossenen Fr. 9'009'000.- erweist sich das auf Fr. 9'020'000.- geschätzte steuerbare Einkommen nicht als offen-

sichtlich unrichtig, haben die Pflichtigen doch in der Steuererklärung 1999 B vom 18. Mai 2001 selbst ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'700.- (bzw. Fr. 7'800.- Bund) und in derjenigen vom 17. November 2009 ein solches von rund Fr. 75'000.- deklariert und damit eingestanden, dass noch weitere Einkünfte vorhanden waren. Insgesamt erweist sich somit die Schätzung der Vorinstanz nicht als offensichtlich unrichtig und ist zu bestätigen.

6. Die Pflichtigen haben ein Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung und Bestellung eines unentgeltlichen Prozessvertreters gestellt.

a) Privaten ist auf entsprechendes Ersuchen die Bezahlung von Verfahrenskosten und Kostenvorschüssen zu erlassen, wenn ihnen die nötigen Mittel fehlen und ihre Begehren nicht offensichtlich aussichtslos erscheinen (§ 16 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG, i.V.m. § 115 StG in der Fassung vom 13. September 2010, in Kraft seit 1. Januar 2011). Sie haben überdies Anspruch auf die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands, wenn sie nicht in der Lage sind, ihre Rechte im Verfahren selbst zu wahren (Abs. 2). Neben dieser kantonalen Vorschrift leitet das Bundesgericht aus Art. 29 Abs. 3 BV unter den nämlichen Voraussetzungen ein Recht auf unentgeltliches Verfahren und Verbeiständung für alle staatlichen Verfahren ab (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 144 N 21 ff. DBG, und § 151 N 32 ff. StG, je auch zum Folgenden). Beide Voraussetzungen (Bedürftigkeit und fehlende Aussichtslosigkeit) müssen kumulativ erfüllt sein.

Bedürftig ist eine Partei, wenn sie zur Leistung der Prozesskosten Mittel zur Deckung des Grundbedarfs für sich und ihre Familie angreifen müsste. Bedürftigkeit liegt somit vor, wenn der Gesuchsteller die für das Verfahren erforderlichen Mittel nicht innert wenigen Monaten aus seinem realisierbaren Einkommen, abzüglich der für ihn und seine Familie notwendigen Lebenshaltungskosten, aufbringen kann (BGE 109 Ia 5 = Pra 72 Nr. 233). Bedürftigkeit darf dabei nicht schematisch mit dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gleichgesetzt werden; es kann auch Bedürftigkeit vorliegen, wenn das betriebsrechtliche Existenzminimum (leicht) überschritten wird, wie einzig daraus, dass ein Gesuchsteller keine Fürsorgebeiträge erhält, nicht geschlossen werden darf, es liege keine Bedürftigkeit vor. Massgebend sind die konkreten Umstände des Einzelfalls. Die Bedürftigkeit ist aufgrund der gesamten Verhältnisse, namentlich der Einkommenssituation, der Vermögensverhältnisse und allenfalls der Kreditwür-

digkeit zu beurteilen (Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 16 N 24 mit Hinweis). Massgebend ist die gesamte wirtschaftliche Situation zur Zeit der Gesuchseinreichung. Keine Bedürftigkeit besteht aber, wenn dem Gesuchsteller eine Liegenschaft gehört, deren Belehnung ihm zugemutet werden kann (RB 1996 Nr. 8).

Aussichtslos ist ein Prozess, bei dem die Gewinnchancen kaum ernsthaft sowie beträchtlich geringer als die Verlustgefahren sind, so dass eine nicht bedürftige Partei sich vernünftigerweise nicht zu diesem Prozess entschliessen würde (BGE 122 I 267). Ob ein Begehren aussichtslos erscheint, beurteilt sich aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt des Gesuchs.

b) Ebenso ist einer mittellosen steuerpflichtigen Person auf ihr Gesuch hin ein unentgeltlicher Rechtsbeistand zu bestellen, sofern der Prozess nicht als aussichtslos erscheint und sie zur Wahrung ihrer Rechte eines solchen Beistands bedarf (BGr, 23. April 2002, Pra 2002 Nr. 120). Nach der Rechtsprechung hat die bedürftige Partei einen grundrechtlichen Anspruch darauf, dass einem Gesuch um unentgeltliche Verbeiständung entsprochen wird, wenn zum einen ihre Interessen in schwerwiegender Weise betroffen sind, der Fall für sie also von erheblicher Tragweite ist, und zum andern der Fall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht Schwierigkeiten bietet, die den Beizug eines Rechtsvertreters erfordern, die sich stellenden unausweichlichen Fragen also nicht leicht zu beantworten sind und der Gesuchsteller nicht selber rechtskundig ist (RB 1994 Nr. 4).

c) Die Pflichtigen begründen ihr Gesuch vom 25. Mai 2010 um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung und um Bestellung eines unentgeltlichen Prozessvertreters mit ihrer schlechten finanziellen Lage. Darin bezifferten sie die monatlichen Einkünfte auf Fr. 7'215.15 (die Pflichtige) bzw. Fr. 2'947.- (der Pflichtige), was total Fr. 10'162.15 ergibt, und den Grundbedarf auf monatlich Fr. 5'380.20 bzw. Fr. 6'392.69 bzw. total Fr. 11'772.69, woraus eine monatliche Unterdeckung von Fr. 1'610.74 resultiert. Das Vermögen beläuft sich nach ihren Angaben auf Fr. 40'688.- für die Pflichtige und Fr. 1'247'000.- für den Pflichtigen.

Diese Angaben sind indessen bei näherer Betrachtung sehr lückenhaft:

Bezüglich des Einkommens handelt es sich um die Angaben von 2008, welche für die Verhältnisse im Zeitpunkt der Gesuchstellung (Mai 2010) nicht aussagekräftig sind. Insbesondere fragt es sich, ob die Pflichtige nicht auch einer Erwerbstätigkeit nachgeht; das Alter des jüngsten Kindes (Jahrgang 1995) würde einer Vollzeitstelle jedenfalls nicht entgegenstehen. Zudem fehlen jegliche Belege wie etwa aktuelle Lohnausweise, Lohnabrechnungen oder Auszahlungsbelege; der Arbeitgeber des Pflichtigen ist unbekannt. Auch fragt es sich, ob im angegebenen monatlichen Einkommen zusätzliche Lohnbestandteile (13er) bereits enthalten sind.

Vollkommen undurchsichtig ist die Vermögenslage der Pflichtigen, ganz abgesehen davon, dass ihre Angaben die Verhältnisse per Ende 2008 betreffen und deshalb schon aus diesem Grund nicht zu genügen vermögen. Als Wertschriften gibt der Pflichtige zudem lediglich Fr. 12'688.- an; worin diese bestehen, geht nicht hervor. Belege werden keine eingereicht. Zieht man in Betracht, dass der Pflichtige nachgewiesenermassen Bankkonten mit hohen Beträgen verschwiegen hat (vgl. Konto/Depot bei Bank G), erscheinen Angaben zum Wertschriftenbestand nur bei lückenlosem Nachweis überhaupt als glaubwürdig. Hinzu kommt, dass er weiterhin Eigentümer der D AG ist. Die R hat über diese zwar den Konkurs eröffnet, indessen ist diese Massnahme aufsichtsrechtlich motiviert, die Gesellschaft selber ist nach eigenen Ausführungen keinesfalls insolvent. Sie hat deshalb gegen die Konkursöffnung Beschwerde erhoben und darin das Gesuch gestellt, dass sie nicht liquidiert, sondern durch Fusion in die dem Pflichtigen gehörende S AG überführt werde (vgl. hierzu die Beschwerdeschrift vom 6. Juli 2010, welche im Parallellfall i.S. D AG eingereicht wurde). Gemäss dieser Beschwerdeschrift schätzen die Pflichtigen das Eigenkapital der D AG auf Fr. 7,459 Mio. bis Fr. 13,579 Mio.; die jährliche Nettomiete (abzüglich Hypothekarzinsen) aus dem von ihr vermieteten Geschäftshaus beträgt rund Fr. 1 Mio. Bei der Annahme einer Liquidation der D AG rechnen die Pflichtigen gemäss dieser Eingabe mit einem Liquidationserlös in Millionenhöhe. Auch wenn die Pflichtigen momentan auf diese Werte keinen Zugriff haben, verbietet sich aber bei solchen Anwartschaften die Annahme einer Bedürftigkeit von selbst. Im Übrigen stellt sich die Frage, ob es dem Pflichtigen tatsächlich nicht möglich ist, als Eigentümer der D AG von der amtlichen Verwaltung eine Dividendenzahlung zu erwirken; ein entsprechender Negativnachweis liegt nicht vor.

Die Gesuche um unentgeltliche Prozessführung sowie die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands sind daher mangels Nachweis der Bedürftigkeit abzuweisen.

7. Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 3'500.- ist zu bestätigen, da die Pflichtigen zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden sind (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (§ 21 Abs. 2 VO StG).

8. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zuspreehung der beantragten Parteientschädigung an die Pflichtigen kommt bei diesem Ausgang nicht in Betracht (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 VRG).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

1. Das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung wird abgewiesen.
2. Das Gesuch unentgeltliche Rechtsverbeiständung wird abgewiesen.

und erkennt:

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

[...]