

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.175  
1 ST.2011.249

**Entscheid**

30. März 2012

Mitwirkend:

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

In Sachen

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

vertreten durch RA Dr.iur. Marcus Desax,  
Walder Wyss AG,  
Seefeldstrasse 123, Postfach 1236, 8034 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2006 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2006**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist als Partner bei einer Rechtsanwaltskanzlei erwerbstätig. Er verfügt über diverse Verwaltungsratsmandate und Beteiligungen, darunter die C AG, in D, welche ihm zu 100% gehört.

Am 9./10. März 2010 führte das kantonale Steueramt bei der C AG hinsichtlich der Geschäftsjahre 2006 und 2007 eine steueramtliche Revision durch. Dabei stellte der steueramtliche Revisor fest, dass sie 2006 aus einem Mäklergeschäft einen Honorarertrag von rund Fr. X vereinnahmt hatte, welche nach seiner Auffassung dem Pflichtigen persönlich als selbstständiges Erwerbseinkommen zuzurechnen war. Den vereinnahmten Betrag verwendete die C AG zur Rückzahlung von Aktionärsdarlehen. Weiter hielt die C AG eine Beteiligung an der E, Kanada. 2006 kaufte sie in zwei Tranchen weitere 540'000 Aktien für Fr. 590'626.- hinzu und nahm darauf per 31. Dezember 2006 eine Abschreibung von Fr. 545'400.- vor. Der Revisor beurteilte diese Abschreibung als verdeckte Gewinnausschüttung an den Pflichtigen. Bei der Einschätzung der C AG wirkten sich diese Korrekturen indessen nicht auf den steuerbaren Reingewinn aus, da sie über hohe verrechenbare Vorjahresverluste verfügte und ihr steuerbarer Reingewinn deshalb in jedem Fall auf Fr. 0.- lautete.

Am 30. Mai 2011 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 folgendermassen ein:

	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.
steuerbar	X.-	X.-
satzbestimmend	X.-	X.-.

Beim Einkommen rechnete er die Abschreibung von Fr. 545'400.-, welche die C AG auf den zugekauften Aktien der E vorgenommen hatte, als verdeckte Gewinnausschüttung auf; weiter wies er den Honorarertrag aus dem Vermittlungsgeschäft von brutto Fr. X.- bzw. netto Fr. X.- dem selbstständigen Erwerbseinkommen des Pflichtigen zu. Am gleichen Tag erging der Hinweis direkte Bundessteuer mit denselben Kor-

rekturen und einem steuerbaren Einkommen von Fr. X-. Die Schlussrechnung/Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer wurde am 22. Juni 2011 versandt.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 29. Juni bzw. 12. Juli 2011 je Einsprache erheben und beantragen, auf die genannten Aufrechnungen zu verzichten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 28. Juli 2011 ab.

C. Am 29. August 2011 liessen die Pflichtigen Beschwerde bzw. Rekurs erheben, unter Wiederholung des Einspracheantrags, sowie Stellung einer Reihe von Eventualbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts.

Das kantonale Steueramt schloss am 29. September 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Am 13. Oktober 2011 wurde auf Antrag der Pflichtigen ein zweiter Schriftwechsel angeordnet. Die Pflichtigen hielten darauf in ihrer Replik vom 2. November 2011 und das kantonale Steueramt in der Duplik vom 6. Dezember 2011 an ihren Anträgen fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Pflichtigen reichten hierauf am 3. Januar 2012 eine Triplik ein, auf welche das kantonale Steueramt am 25. Januar 2012 antwortete. Am 23. Februar 2012 nahmen die Pflichtigen ein weiteres Mal Stellung, und am 1./8. März 2012 bestätigte das kantonale Steueramt noch einmal kurz seinen Standpunkt.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Nach der Praxis des EGMR zu Art. 6 Ziff. 1 EMRK ist es grundsätzlich Sache der Parteien, zu beurteilen, ob eine Vernehmlassung neue Argumente enthält und eine Stellungnahme erfordert (BGE 132 I 42 E. 3.3.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die betreffende Partei muss sich im Verfahren zu der entsprechenden Not-

wendigkeit aus ihrer Sicht äussern können. Es ist ihr deshalb die Möglichkeit zu gewähren, ihren Standpunkt zu den Vorbringen in der Vernehmlassung vorzubringen. Diese Grundsätze werden missachtet, wenn eine unaufgefordert eingereichte Stellungnahme aus den Akten gewiesen würde, oder wenn das Gericht bei der Zustellung einer Vernehmlassung an die andere Partei zum Ausdruck bringt, der Schriftenwechsel sei geschlossen.

Art. 6 Abs. 1 EMRK bezieht sich nicht auf öffentliches Recht wie Abgabestreitigkeiten (Herbert Miehsler in: Internationaler Kommentar zur Europäischen Menschenrechtskonvention, Art. 6 Ziff. 172). Das Bundesgericht anerkennt indessen dasselbe Replikrecht gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/BrühlMoser, Öffentliches Prozessrecht, 2. A., 2010, Ziff. 2012) und damit allgemein (BGE 129 I 232 E. 3.2). Die daraus fliessende Gefahr eines "unendlichen" Schriftenwechsels ist den höchsten Gerichten nicht verborgen geblieben: Nach der Auffassung des Kassationsgerichts des Kantons Zürichs ist es aber hinzunehmen, dass diese Rechtsprechung unter Umständen wenig sinnvoll erscheint und insbesondere zu einer erheblichen Verfahrensverzögerung führen kann. Diese Überlegungen seien dem Anspruch auf rechtliches Gehör unterzuordnen (KassGer ZH, 12. September 2006, Nr. AA060003, [www.gerichte-zh.ch](http://www.gerichte-zh.ch)).

Die Parteien haben vom Recht auf Replik ausgiebig Gebrauch gemacht und sich in einem vierfachen Schriftenwechsel geäussert. Nachdem sich die Antwort des Steueramts auf die Quintuplik nun in einem allgemein gehaltenen Satz erschöpft, geht das Rekursgericht davon aus, dass der Schriftenwechsel abgeschlossen ist.

2. a) aa) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören namentlich auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Zuwendungen von Aktiengesellschaften an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwer-

tige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2.; 115 Ib 274 E. 9b; ASA 69, 202 E. 2; je mit weiteren Hinweisen).

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

bb) Macht die Steuerbehörde geltend, eine Leistung der Gesellschaft sei nicht geschäftsmässig begründet, so hat sie aufgrund ihrer Untersuchungen diesen Tatbestand aufzuzeigen (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25). Dabei dürfen die Anforderungen an den Nachweis naturgemäss nicht allzu hoch angesetzt werden. Es genügt vielmehr, dass sie den behaupteten Sachverhalt glaubhaft macht bzw. dass sich dieser in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse als sehr wahrscheinlich erweist (vgl. StRK I, 16. Dezember 1991, R 148/90). Diesfalls obliegt es alsdann der steuerpflichtigen Gesellschaft bzw. dem begünstigten Aktionär, die begründete Vermutung zu entkräften und den Gegenbeweis für die geschäftsmässige Begründetheit der streitigen Leistung zu erbringen. Die Begünstigungsabsicht des Leistungserbringers darf bei alledem in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörden vorausgesetzt werden (vgl. VGr, 24. November 1977 = ZBl 1978, 265 = ZR 1978 Nr. 59).

b) Gemäss Revisionsbericht enthielt das Konto Nr. /Beteiligung E, Kanada, der C AG in Bezug auf das Geschäftsjahr 2006 folgende Buchungen:

	Fr.
01.01. Eröffnungsbilanz	470'633.-
31.12. FW- bzw. Kurs-Bewertung	8'187.-
31.01. Kauf 340'000 Aktien von F	390'626.-
31.12. Kauf 200'000 Aktien von G	200'000.-
Abschreibung 340'000 Aktien G auf Kurswert	- 362'150.-
Abschreibung 200'000 Aktien G auf Kurswert	<u>- 183'250.-</u>
Schlussbilanz (Marktwert gemäss Bank)	524'046.-.

Dies ergab für die erworbenen Aktien einen Buchwert per 31. Dezember 2006 von Fr. 45'226.-. Hierzu hält der Revisor fest, dass diese Bewertung dem Vermögensauszug der Bank (H, in D) entspricht. Die Aktien waren ursprünglich an der Börse in Kanada kotiert, zum Zeitpunkt der Revision jedoch dekotiert und die Gesellschaft unter konkursamtlicher Verwaltung.

Die C AG hat demnach die Aktien im selben Jahr erworben und um Fr. 545'400.- abgeschrieben. Damit hat sie gleich selbst die Grundlage für die Annahme geliefert, dass der Kaufpreis übersetzt war. Insbesondere machen die Pflichtigen nicht geltend, dass die Abschreibung auf irgendwelche Ereignisse zurückzuführen sei, welche zwischen Erwerbsdatum und Zeitpunkt der Abschreibung eingetreten waren, oder dass in diesem Zeitraum neue Erkenntnisse aufgetaucht seien, welche im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht bekannt und auch nicht voraussehbar waren. Kommt hinzu, dass solche Umstände mit Bezug auf die zweite Tranche von 200'000 Aktien ausgeschlossen werden können, da der Erwerb und die Abschreibung am selben Tag erfolgten. Damit ist aber die Annahme eines übersetzten Kaufpreises sachlich begründet; einer weiteren Beweisleistung durch das kantonale Steueramt bedarf es nicht.

Gemäss der ursprünglichen Sachdarstellung des Pflichtigen hatte er zudem persönliche Gründe für die Transaktionen. Hierzu führte er im Einschätzungsverfahren der C AG mit Schreiben vom 30. Juli 2010 aus, der Verkäufer G habe bei einer Kapitalerhöhung von E 2000/2001 Fr. 200'000.- einbezahlt. Für den Pflichtigen als Verwaltungsratspräsident der C AG und als Verwaltungsrat der E sei es eine Frage der Ehre und der beruflichen Reputation gewesen, Personen aus seinem Bekanntenkreis, welche im Vertrauen auf seine Fähigkeiten direkt in die E investiert hätten, nicht zu Scha-

den kommen zu lassen. Eine Investmentgesellschaft wie die C AG habe keine geschäftliche Zukunft, wenn gutgläubig investierende Personen nachher derart zu Schaden kämen. Diese Sachdarstellung wird in der Einsprache vom 29. Juni 2011 im Wesentlichen wiederholt. Über die F (offenbar eine Gesellschaft) machte der Pflichtige keine näheren Angaben, da er diese nicht kenne. Dennoch habe er sie aus Gründen der Gleichbehandlung ebenfalls schadlos halten wollen. Insgesamt ergibt sich damit, dass die C AG auf Anweisung des Pflichtigen aus allein mit seiner Person zusammenhängenden Gründen einen weit übersetzten Kaufpreis bezahlt hat, welchen sie selbst – bei einer Würdigung unter den Bedingungen eines Drittvergleichs – zu erbringen nicht bereit gewesen wäre.

Diese Motive mussten der C AG zudem bekannt sein, da sie vom Pflichtigen selbst geführt wird, sodass der Charakter der verdeckten Gewinnausschüttung auch für sie erkennbar war. Damit sind die Voraussetzungen für die Annahme einer geldwerten Leistung an ihn erfüllt.

c) Was die Pflichtigen dagegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen:

Bereits mit der Einsprache, besonders aber in der Beschwerde bzw. im Rekurs änderten sie ihre Sachdarstellung. Demnach sei der Erwerb der E-Aktien erfolgt, um eine beherrschende Beteiligung zu erlangen, die es erlaubt hätte, die Gesellschaft an einen Dritten zu verkaufen. Im Dezember 2006 sei der Pflichtige mit einem weiteren Investor übereingekommen, zu versuchen, die E an einen ihrer Konkurrenten zu verkaufen. Dieser sei vor allem am Verlustvortrag der E von CAD X Mio. interessiert gewesen. Seit 2004 seien die Aktien der E nicht mehr an der Börse kotiert gewesen. Der letzte Börsenkurs habe 0.08 CAD betragen; dieser sei aber für 2006 nicht mehr relevant. Der Pflichtige habe gewusst, dass bei einem Verkauf bedeutend mehr gelöst werden könne. Der Dritte habe früher bereits sein Interesse an der E bekundet und CAD X Mio. geboten; ein Verkauf für CAD X Mio. sei als realistisch betrachtet worden. Es hätten damit handfeste wirtschaftliche Gründe für den Kauf der Aktien vorgelegen.

Die Pflichtigen legen nicht dar, weshalb sie diese Umstände nicht bereits im Schreiben vom 30. Juli 2010 offen gelegt haben; es sind jedenfalls keine Gründe ersichtlich, diese dem Steueramt zu verheimlichen. Dies lässt die neuen Sachdarstellung als wenig glaubhaft erscheinen bzw. vermuten, dass die im Schreiben vom 30. Juli 2010 dargelegten Gründe eher zutreffen.

Hinzu kommt, dass es an beweiskräftigen Belegen für die nachgelieferte Sachdarstellung fehlt. Vorgelegt wurde lediglich der Mail-Verkehr zwischen dem Pflichtigen und einem weiteren Investor; jedwelche Schreiben vom prospektiven Käufer fehlen. Zudem datieren die E-Mails vom Dezember 2006, während die erste Kauf-Tranche bereits per 31. Januar 2006 verbucht wurde, sodass es bereits am zeitlichen Zusammenhang fehlt. Ausserdem handelte es sich bei der kontaktierten Person offenkundig um den Inhaber eines 50%-Anteils an der erhofften Käuferin, und machte dieser die Transaktion überdies von steuerlichen Bedingungen abhängig, ohne aber klare Zusagen abzugeben. Damit fehlt es an einem Nachweis, dass damals tatsächlich ernsthafte Erfolgsaussichten für einen Verkauf bestanden, und es sich nicht um eine blosser Kontaktaufnahme handelte, welche völlig folgenlos blieb. Bezeichnenderweise machen die Pflichtigen denn auch keinerlei Ausführungen über den weiteren Verlauf der Verhandlungen. Aus der von den Pflichtigen vorgelegten Dokumentation ist vielmehr zu schliessen, dass es nicht zu einem Verkauf gekommen ist. Heute befindet sich die E in einem Konkursverfahren. Es erscheint deshalb mehr als fraglich, dass ein unabhängiger Dritter 2006 auf einer solchen unsicheren Grundlage eine Entscheidung zum Erwerb weiterer Aktien weit über dem letzten Börsenkurs getroffen hätte; dies lässt vermuten, dass bei der C AG weitere, nicht geschäftsbezogene Umstände mitgespielt haben.

Selbst wenn aber tatsächlich davon ausgegangen würde, dass ein späterer Verkauf der Aktien ernsthaft zu erwarten war, würde dies den Kaufpreis in keiner Weise rechtfertigen. Die Angaben über die Aktienbestände sind zwar sehr spärlich; stellt man indessen auf die vorhandenen Akten ab, so ergibt sich folgendes: Die C AG verfügte per 31. Dezember 2006 über 6'103'112 A-Shares und 154'000 B-Shares der E; in der erstgenannten Anzahl sind die neu hinzugekauften 540'000 A-Shares enthalten. Die Unterschiede zwischen den A-Shares und den B-Shares sind nicht bekannt; betrachtet man sie als gleichwertig, so machten die neu erworbenen Aktien rund 8,6% der Beteiligung aus. Nach den Angaben der Pflichtigen verfügte die C AG über rund 40% des Aktienkapitals der E. Geht man vom maximal erhofften Verkaufserlös für die gesamte Gesellschaft von CAD X Mio. aus, so wären auf die C AG rund CAD X Mio. entfallen; 8,6% hiervon sind CAD 172'000.-. Bei einem Devisenkurs von Fr. 1.049 ergibt dies einen Betrag von rund Fr. 180'000.-. Wie den E-mails zu entnehmen ist, war aber ein Verkaufserlös für die gesamte Gesellschaft von bloss CAD X Mio. wahrscheinlicher. Unter diesen Umständen hätte die C AG für das Aktienpaket einem Dritten bestimmt nicht Fr. 590'626.- bezahlt.

Am überhöhten Kaufpreis ändert der Einwand nichts, die Abschreibung sei nur auf Anweisung der Revisionsstelle erfolgt. Soweit die Pflichtigen damit geltend machen wollen, dass die Abschreibung handelsrechtlich unnötig war, hilft ihnen dies nicht weiter. Die C AG hat keinen entsprechend korrigierten Abschluss eingereicht. Zudem deutet aufgrund der vorhandenen Akten nichts darauf hin, dass der Buchwert zu tief sei.

d) Damit ist die Aufrechnung des kantonalen Steueramts zu bestätigen.

3. Streitig ist ferner die Zuordnung der Mäklerprovision von Fr. X.-. Während die Pflichtigen diese als Ertrag der C AG betrachten, macht das kantonale Steueramt im Wesentlichen geltend, es handle sich dabei um ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen, welches er in Form einer Kapitaleinlage in die C AG eingebracht habe. Eventualiter handle es sich um eine Steuerumgehung. Da es sich beim vom kantonalen Steueramt geltend gemachten Einkommenszufluss beim Pflichtigen um einen steuerbegründenden Umstand handelt, obliegt ihm hierfür nach den dargelegten Regeln die Beweislast.

a) Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 210 N 20 ff. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 50 N 20 ff. StG, auch zum Folgenden). Der Forderungserwerb ist vielfach Vorstufe des Eigentumserwerbs; die Besteuerung erfolgt in der Regel zu diesem Zeitpunkt und nicht erst dann, wenn die (Geld-) Leistung erbracht wird (BGr, 11. Februar 2000 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3 mit Verweisungen). Fälligkeit der Leistung ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses, unter Umständen ist der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor dem Fälligkeitstermin abgeschlossen. Allerdings wird der Forderungserwerb nur dann als einkommensbildend betrachtet, wenn die Erfüllung nicht als unsicher erscheint. Liegt Unsicherheit vor, wird auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung – bei einer Geldschuld also die Zahlung – abgestellt. Dies ist dann der Fall, wenn der Schuldner zahlungsunfähig oder nicht zahlungswillig ist.

b) In Bezug auf die Mäklerprovision wurden mehrere Übereinkommen getroffen:

aa) Zunächst wurde am 1. Februar 2006 ein "Brokerage Agreement" zwischen dem Verkäufer L ("Principal") einerseits und dem Pflichtigen sowie der C AG (zusammen die "Brokers") andererseits abgeschlossen. Darin wurde Folgendes vereinbart:

*1. Appointment of Brokers*

*The principal hereby appoints the brokers jointly as his brokers according to art 412 ss. of the Swiss Code of Obligations and grants the brokers jointly the non exclusive right to provide an opportunity to conclude a sale and purchase agreement (...) with a purchaser procured by the Brokers for the target for a term commencing on February 1, 2006, and ending on June 30, 2006.*

*2. Purchasers Procured by the Brokers*

*The purchasers procured by the Brokers to the Principal for the Target during the term of this agreement shall be listed from time to time in an Annex hereto signed by the parties.*

*3. Brokerage Fee*

*3.1. The Principal shall pay to the Brokers jointly a brokerage fee (the "Brokerage Fee") of 1% of the total purchase price agreed upon by the Principal and the purchaser (...).*

*3.2. The Brokerage Fee shall be payable only upon signing and completion of the Sale and Purchase Agreement between the Principal and a purchaser procured by the Broker and listed in the Annex. The Brokers' right to receive the Brokerage Fee shall be expressly conditioned on, and the Brokerage Fee shall be earned by and payable to the Brokers jointly if and only if the Sale and Purchase Agreement with a purchaser procured by the Brokers and listed in the Annex is signed and completed prior to the expiration or termination of this Agreement.*

*(...)*

*7. Sale After Expiration or Termination of Agreement*

*If within 6 months after the earlier of the expiration or termination of this Agreement, the Target is sold to any purchaser procured by the Brokers prior to such expiration or termination and listed in the Annex, the Principal shall pay to the Brokers jointly the Brokerage Fee as set forth in Clause 3.*

In einem gegengezeichneten Annex vom 3. Februar 2006 wird ein möglicher Interessent genannt.

bb) In einem Zusatz ("Amendment") vom 27./28. Juni 2006 setzten die nämlichen Parteien die "Brokerage Fee" auf 0,75% herab.

cc) Nach Ablauf des "Brockerage Agreement" vom 1. Februar 2006 wurde dieses am 19./24. Juli 2006 erneuert, wobei sodann nur noch die C AG als "Broker" auftrat. Die Geltungsdauer des Agreements wurde neu auf den 30. September 2006 erstreckt; im Übrigen entsprach die Vereinbarung derjenigen vom 1. Februar 2006. Im Annex wird als Käufer dieselbe Person genannt wie im Annex vom 3. Februar 2006.

dd) Weiter liegt eine Honorarabrechnung des Pflichtigen vor, welche sich auf dessen Leistungen als Partner der Anwaltskanzlei für die Mäklertätigkeit bezieht. Gemäss dieser war er bereits ab dem 10. November 2005 in dieser Angelegenheit tätig. Die Mäklerprovision in Höhe von Fr. X.- wurde am 7. November 2006 auf das Bankkonto der C AG überwiesen. Das genaue Datum des Vertragsabschlusses, wovon die Provision abhing, ist nicht bekannt.

c) Gestützt auf den Vertrag vom 1. Februar 2006 i.V.m. dem Zusatz vom 27./28. Juni 2006 stand demnach dem Pflichtigen ein Anspruch auf einen gewissen Anteil an der Mäklerprovision zu, da das Geschäft in der Folge tatsächlich mit dem von ihm vorgeschlagenen Interessenten abgeschlossen wurde. Die zeitliche Begrenzung bis 30. Juni 2006 steht dem nicht entgegen, da Ziff. 7 genau für diesen Fall den Fortbestand des Anspruchs auf Mäklerlohn um sechs Monate (bis Ende 2006) vorsah. Das Datum des Kaufvertragsabschlusses ist zwar unbekannt, hat aber bestimmt vor dem 7. November 2006 (Datum der Zahlung) stattgefunden. Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass der Pflichtige einen durchsetzbaren Anspruch auf seinen Anteil am Mäklerlohn erworben hat und – da keine Umstände ersichtlich sind, welche diesen als unsicher erscheinen liessen – ihm dieser damit spätestens beim Datum des Abschlusses des zugrunde liegenden Geschäfts zugeflossen ist.

d) Vor diesem Hintergrund ist die Vereinbarung vom 19./24. Juli 2006 zu prüfen. Rechtlich wird der Anspruch des Pflichtigen von der Vereinbarung gar nicht tangiert, da er nicht als Partei (wohl aber als Organ der C AG) daran beteiligt war. Ziff. 8.2 der Vereinbarung, wonach diese alle früheren ersetzt, kann ihm persönlich deshalb nicht entgegen gehalten werden. Mitunter könnte er den Principal gestützt auf die dem Rekursgericht eingereichten Verträge noch heute auf Leistung seines Anteils an der Mäklerprovision verklagen. Ist demnach kein formeller Verzicht des Pflichtigen auf seinen Anteil ersichtlich, besteht keine Veranlassung dafür, von einem steuerlichen Zufluss bei ihm abzusehen. Dass seine Forderung offenkundig durch Leistung an die C AG befriedigt wurde, vermag daran nichts zu ändern. Im Ergebnis ist deshalb festzuhalten, dass das Vorgehen des Pflichtigen tatsächlich – soweit die Mäklerprovision ihm persönlich zustand – als Zufluss bei ihm und gleichzeitig als Kapitaleinlage in die C AG zu werten ist.

e) Die Vereinbarung vom 1. Februar 2006 spricht dem Pflichtigen und der C AG den Anspruch auf die Mäklerprovision gemeinsam ("jointly") zu, enthält aber keine Regelungen über die Aufteilung unter ihnen. Mangels ausdrücklicher Regelung ist von einer vertragsmässigen Verbindung zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks auszugehen, mithin einer einfachen Gesellschaft (Art. 530 ff. OR). Damit gelangt die subsidiäre Regelung von Art. 533 Abs. 1 OR zur Anwendung, welche eine gleichmässige Aufteilung der Gewinne vorsieht.

Mithin ist erstellt, dass der Pflichtige zumindest die Hälfte der Mäklerprovision als ihm direkt zugeflossen zu versteuern hat.

4. Zu prüfen bleibt, ob – entsprechend der Ansicht des kantonalen Steueramts – auch die andere Hälfte der Mäklerprovision dem Pflichtigen zuzurechnen ist.

a) Die C AG war Vertragspartei im "Brokerage Agreement" vom 1. Februar 2006 und hatte damit zusammen mit dem Pflichtigen Anspruch auf die Mäklerprovision bei Eintritt der Voraussetzungen, von welchen die Auszahlung abhing. Zivilrechtlich wäre nur anders zu entscheiden, wenn der Vertrag bezüglich ihrer Teilnahme simuliert gewesen wäre.

Grundlage jeden gültigen Rechtsgeschäfts ist gemäss Art. 18 Abs. 1 OR der Parteiwille und nicht die nach aussen dargebotene Rechtsgestaltung. So können simulierte Geschäfte zum Einen dazu dienen, das Vorhandensein eines Vertragsverhältnisses vorzutäuschen, obwohl zwischen den Parteien überhaupt kein solches entstehen soll; zum Andern kann durch den Abschluss des Scheingeschäfts von den Parteien das Verdecken eines wirklich beabsichtigten Vertragsverhältnisses angestrebt sein, wobei diesfalls nicht nur ein simulierter Vertrag, sondern auch ein dissimuliertes (verdecktes) Geschäft vorhanden ist. Das Scheingeschäft kann auch in einer Teilsimulation bestehen, bei der nur eine oder einzelne Vertragsbestimmungen, z.B. falsche Angaben über die Verzinsung, vorgetäuscht sind (BGE 117 II 382 E. 2a). Die Simulationsabrede bedarf keiner besonderen Form und kann sich auch aus dem konkludenten Verhalten der Beteiligten ergeben (BGE 112 II 337 E. 4). Sie hat zivilrechtlich zur Folge, dass das simulierte Rechtsgeschäft als ungültig, das verdeckte Rechtsgeschäft hingegen (unter Vorbehalt der Einhaltung allfälliger Formerfordernisse) als verbindlich zu würdigen ist (vgl. dazu Wolfgang Wiegand, in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 18 N. 51 ff. OR). Dies muss auch für das Steuerrecht gelten.

Das kantonale Steueramt stellt sich auf den Standpunkt, dass nur der Pflichtige Vertragspartei und die Aufnahme der C AG in den Mäklervertrag simuliert gewesen sei. Hierzu ist einzuräumen, dass die C AG weder über eine eigene Infrastruktur noch Angestellte verfügte und nur durch die Person des Pflichtigen zu handeln in der Lage war. Dies genügt indessen nicht, um eine Simulation anzunehmen. Vielmehr ist aufgrund der vorliegenden Interessenlage (Möglichkeit der Verrechnung der Mäklerprovision mit den Verlustvorträgen der C AG) im Gegenteil darauf zu schliessen, dass es für den Pflichtigen von grosser Bedeutung war, dass eben gerade die C AG den Vertrag abschloss und die sichtbare Gestaltung damit auch seinem wahren Willen entsprach. Weiter ist zu berücksichtigen, dass mit dem Principal auch ein unabhängiger Dritter am Vertrag beteiligt war, dessen Mitwirkung an einer Simulation nicht leichthin anzunehmen ist. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die C AG mit Abschluss des Vertrags einen echten eigenen Anspruch auf die Provision erworben hat.

b) Als weiteren Ansatzpunkt vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, bei der Überlassung der Mäklerprovision an die C AG handle es sich um eine Privatentnahme, da diese aus einem Geschäft stamme, welches der Pflichtige persönlich im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit vorbereitet habe.

aa) Nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Gemäss Art. 18 DBG bzw. § 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. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Abs. 2).

Auf eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen – eine Privatentnahme – ist zu schliessen, wenn die steuerpflichtige Person einen Bestandteil des Betriebsvermögens dauernd in den Dienst der privaten Kapitalanlage stellt. Eine solche Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen, und der rechnerische Überführungsgewinn ist als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen. Da es sich bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften über Vermögenswerte des Geschäftsvermögens um einen Akt im privaten Bereich handelt, bedingen sie vorgängig eine Privatentnahme (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 18 N 108 DBG). Dies muss auch dann gelten, wenn der Steuerpflichtige einen Gegenstand seinem Geschäftsvermögen entnimmt und als Kapitaleinlage in seine im Privatvermögen befindliche Gesellschaft einbringt.

bb) Es ist unbestritten, dass der Pflichtige die für den Abschluss des Mäklervertrags erforderlichen Beziehungen selbst hergestellt und die Vorbereitungs-handlungen jeweils in eigenem Namen und ohne Einbezug der C AG getätigt hat. Diese Tätigkeit des Pflichtigen ist der Natur nach als selbstständiger Erwerb zu werten, sei es im erweiterten Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit als Partner der Anwaltskanzlei oder als selbstständiger Nebenerwerb. Wenn er in der Folge die C AG am Ertrag der Tätigkeit ohne Gegenleistung teilhaben liess, stellt sich die Frage, ob und wie darüber abzurechnen ist.

Die Anwendung der Grundsätze über die Privatentnahme scheidet indessen daran, dass es sich beim ins Auge gefassten Abschluss des Mäklervertrags nicht um einen Vermögenswert handelte. Massgebend waren die Verhältnisse bei Abschluss des Vertrags am 1. Februar 2006, da zu diesem Zeitpunkt die C AG erstmals als am Geschäft beteiligt in Erscheinung trat. Zuvor bestand nur die Aussicht auf den Ab-

schluss des Mäklervertrags. Der Mäklervertrag seinerseits begründete nur einen Anspruch auf eine Mäklerprovision im Fall des Abschlusses des zugrunde liegenden angestrebten Verkaufsgeschäfts. Mithin lag noch kein gefestigter Vermögenswert vor, sondern allenfalls eine Anwartschaft, d.h. die mehr oder wenige vage Aussicht auf einen künftigen Rechtserwerb (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 13 N 22 StHG). Es fehlte damit bereits an einem realisierbaren Vermögenswert.

c) Das kantonale Steueramt stützt sich weiter auf das Verbot der Steuerumgehung.

aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, wenn das gewählte Vorgehen ungewöhnlich, unangemessen oder seltsam erscheint, jedenfalls aber nicht dem verfolgten wirtschaftlichen Ziel entspricht, dieser ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde, und eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde, falls die Aktion erfolgreich wäre (vgl. BGE 131 II 627 E. 5.2 sowie statt vieler BGr, 9. November 2001, ASA 72, 413 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 37 ff. DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 36 ff. StG). Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

In der bundesgerichtlichen Praxis zum Durchgriff auf die hinter einer juristischen Person stehende natürliche Person wird zunächst ein weitgehendes Abhängigkeitsverhältnis der juristischen von der natürlichen Person verlangt (vgl. so ausdrücklich bereits ASA 16, 213 E. 2 S. 216; siehe auch Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 62 N 54). Dies allein genügt jedoch nicht für die Annahme einer ungewöhnlichen oder gar missbräuchlichen Rechtsgestaltung, wird doch die "Einmanngesellschaft" sowohl in der zivil- als auch in der steuerrechtlichen Praxis grundsätzlich anerkannt. Es gilt diesbezüglich nach weit überwiegender und vom Bundesgericht anerkannter Lehre der Grundsatz, dass bei einer AG die Tatsache allein, dass sie eine Einmann-AG ist, die Berufung auf ihre rechtliche Selbstständigkeit nicht missbräuchlich machen kann (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 62 N 39). Dazu kommen muss vielmehr, dass die Gründung und die Führung der infrage stehenden juristischen Person missbräuchlichen Zielsetzungen dient, d.h. – auf das Steuerrecht angewendet – dass sie im Grund einzig zum Zweck der Steuervermeidung bzw.

-minimierung erfolgt (vgl. ASA 16, 213 E. 2 S. 216). Für den Entscheid darüber, ob sich ein Durchgriff rechtfertigt, bedarf es somit stets einer sorgfältigen Interessenabwägung (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 62 N 55 f.).

bb) Die C AG wurde gemäss Handelsregistrauszug am 10. Juni 1971 gegründet und bezweckt seit der letzten Statutenänderung 1999 das Halten und Verwalten sowie Erwerben und Veräussern von Beteiligungen sowie das Tätigen von Finanz-, Leasing- und Immobiliengeschäften und das Besorgen des Cash Managements in der Holdinggruppe. Seit 1999 amtieren die Pflichtigen als Präsident/Delegierter bzw. Mitglied des Verwaltungsrats. Gemäss Bilanz verfügte sie 2005 und 2006 über keine eigene Büroinfrastruktur; ihre Aktiven umfassten im Wesentlichen diverse Beteiligungen im Gesamtbetrag von rund Fr. X Mio., wovon eine Beteiligung I Gruppe von Fr. X Mio. hervorsticht. Soweit ersichtlich, bestanden ihre Geschäftsaktivitäten im Halten von solchen Beteiligungen. Damit übte sie aber bereits eine Geschäftstätigkeit aus, welche sich von derjenigen des Pflichtigen als selbstständig erwerbender Rechtsanwalt unterscheiden lässt. Insbesondere ist nicht davon auszugehen, dass der Pflichtige sie etwa als blosser Rechnungsstellerin gegenüber seinen eigenen Auftraggebern einschaltete. Mithin wies die C AG wirtschaftlich eine eigene Realität auf, und dient ihre Existenz nicht einer missbräuchlichen Zielsetzung.

cc) Kommt damit ein genereller Durchgriff nicht in Betracht, bleibt als Ansatzpunkt für eine Steuerumgehung nur noch, ob ein solcher im vorliegenden Einzelfall in Bezug auf das Mäklergeschäft gerechtfertigt ist. Das kantonale Steueramt erblickt die ungewöhnliche Gestaltung des Vorgehens darin, dass die C AG weder über eine eigene Infrastruktur noch über eigenes Personal verfügte und weder in den Vorjahren noch später ein solches Geschäft über sie abgewickelt wurde. Dies allein lässt das Mäklergeschäft indessen nicht als ungewöhnlich erscheinen. Einer Gesellschaft kann es nicht versagt werden, als gewinnstrebiges Unternehmen jede sich ihr bietende Möglichkeit zur Erzielung eines Gewinns wahrzunehmen. Zudem trifft es nicht zu, dass sie nicht über Personal verfügte, war der Pflichtige doch als ihr Organ tätig und war sein Handeln für die Umsetzung der Transaktion ausreichend; weiteren Personals oder einer eigentlichen Büroinfrastruktur bedurfte es nicht.

Auch aus der Sicht des Pflichtigen erscheint zudem die Vorgehensweise nicht als ungewöhnlich. Zwar ist einzuräumen, dass der Pflichtige das Geschäft ohne weiteres auch allein ohne Einschaltung der C AG hätte ausführen können. Dem ist indessen

entgegen zu halten, dass eine Kapitaleinlage in eine Gesellschaft vom Aktionär grundsätzlich jederzeit vorgenommen werden kann und für sich allein nicht als aussergewöhnlich erscheint. Dasselbe gilt, wenn er die Ausführung einer Geschäftsidee seiner Gesellschaft überträgt; es braucht hierzu keiner weitergehenden Rechtfertigung.

Der Sachverhalt ist nicht vergleichbar mit demjenigen, welchen das Verwaltungsgericht des Kantons Bern zu beurteilen hatte. Dort ging es darum, dass ein Grundstück zuerst an eine sanierungsbedürftige eigene Gesellschaft und eine Woche später von dieser mit Gewinn an einen Dritten verkauft wurde. Damit wurde das wirtschaftliche Ziel (Verkauf der Liegenschaft) erreicht, ohne die einfachste und zivilrechtlich vernünftigste Vorgehensweise zu wählen. Indessen lässt sich die zweimalige Abwicklung eines Grundstücksgeschäfts innerhalb einer Woche nicht vergleichen mit dem vorliegenden Abschluss eines Mäklervertrags, waren doch schon der tatsächliche Aufwand (zweimaliger öffentlich beurkundeter Vertrag, Grundbucheinträge) und die damit verbundenen Kosten beim Grundstücksgeschäft massiv höher. Mitunter sprachen bereits die aufwendigen Begleitumstände einer zweimaligen Liegenschaftstransaktion gegen deren Vornahme und war das Vorgehen damit absonderlich, während hier keinerlei zusätzliche Bemühungen erforderlich waren.

dd) Fehlt es damit an einer ungewöhnlichen, sachwidrigen oder absonderlichen Rechtsgestaltung, so ist der Annahme einer Steuerumgehung von Anfang an der Boden entzogen. Damit ist die zweite Hälfte des Honorarertrags von Fr. X.-, mithin Fr. 1'660'954.-, der C AG zuzuweisen.

5. Das kantonale Steueramt hat in der Einschätzung der Pflichtigen den mit der Erzielung der Mäklerprovision verbundenen Aufwand von Fr. 45'993.- (Beratung J) sowie von Fr. 415'800.- (Provision K) zum Abzug zugelassen. Dazu besteht indessen keine Veranlassung, da die betreffenden Beträge alleine der C AG in Rechnung gestellt und von dieser bezahlt wurden. Eine Kostenbeteiligung des Pflichtigen ist nirgends ersichtlich, woraus zu schliessen ist, dass eine solche auch nicht vereinbart war.

6. Die Pflichtigen beantragen in ihren Eventualbegehren, die geldwerte Leistung von Fr. 545'400.- mit der Kapitaleinlage im Zusammenhang mit der Mäklerprovision zu verrechnen. Sie berufen sich hierzu auf ein Urteil des Bundesgerichts, wonach

unter bestimmten Umständen eine solche Verrechnung zulässig sein soll (BGE 113 Ib 23 E 4c). Hierzu fehlt es aber bereits an der Voraussetzung des direkten Zusammenhangs zwischen den zu kompensierenden Rechtsgeschäften, hat doch der überpreisliche Kauf der Beteiligung E mit den Vorgängen rund um die Mäklerprovision nichts zu tun. Auf den Punkt ist daher nicht weiter einzugehen.

7. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtigen mehrheitlich unterliegen, ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG):

[...]