

# Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



## 1. Abteilung

---

1 DB.2011.268  
1 ST.2011.352

### Entscheid

20. April 2012

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,  
Neumarkt 4 / Kornhausstrasse 26,  
Postfach, 9001 St. Gallen,

**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. Der in C wohnhafte A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) hält über die st. gallische D Holding AG (nachfolgend D AG), sämtliche Anteile an der E AG, Baar (bis Herbst 2007 Zug, nachfolgend E AG). Die letztere, per 1968 vom Vater des Pflichtigen gegründete Gesellschaft bezweckt gemäss Handelsregister den Kauf, Verkauf sowie die Vermittlung und Verwertung von Patenten, Know-How, Markenrechten, Modellen und Neuheiten sowie die Unterstützung von Managements in Problemen der Technologie, der Rationalisierung und des Marketings, insbesondere auf dem Gebiet der Textilindustrie. Nach Angaben des Pflichtigen liegen ihre Dienstleistungen heute vorab im Bereich von Beratungsmandaten im Zusammenhang mit Gesellschaftssanierungen. In personeller Hinsicht werden diese Dienstleistungen, mit welchen per 2006 Umsätze von rund Fr. 1.3 Mio. erzielt worden sind, allein vom Pflichtigen erbracht, wobei dieser zur Auftragsausübung regelmässig Einsitz in den Verwaltungsrat der zu beratenden Gesellschaften nimmt. Per 2006 liess sich der Pflichtige dafür von der E AG mit einem Bruttolohn von Fr. 100'000.- entschädigen; in der Steuererklärung 2006 deklarierte er einen entsprechenden Nettolohn von Fr. 77'916.-.

Im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2006 untersuchte der Steuerkommissär u.a. den Hintergrund der vom Pflichtigen bzw. dessen E AG ausgeübten Geschäftstätigkeiten und verlangte mit Auflage vom 14. Oktober 2010 insbesondere die vom kantonalen Steueramt St. Gallen erstellte Bewertung der D AG inkl. Geschäftsrechnung, den Arbeitsvertrag des Pflichtigen mit der E AG, Angaben und Unterlagen betreffend die allfällige geschäftliche Nutzung der Privatwohnung der Pflichtigen, den Nachweis der dauernden und festen Geschäftseinrichtung im Kanton Zug, die Kundenrechnungen sowie die Vorlage sämtlicher VR-Mandatsverträge.

Mit Auflageantwort vom 30. November 2010 liessen die Pflichtigen die steueramtliche Bewertung der D AG (Unternehmenswert = Fr. 16.25 Mio.) einreichen. Zum Arbeitsvertrag des Pflichtigen mit der E AG liessen sie ausführen, dass ein solcher in schriftlicher Form nicht existiere, weil der Pflichtige alleiniger Inhaber und einziger Angestellter sei. Seine Tätigkeiten umfassten diverse Verwaltungsratsmandate sowie verschiedene Beratungsdienstleistungen für die Gesellschaften, in welchen er diese Mandate ausübe. Seit Jahren beziehe er dafür ein Jahressalär von Fr. 100'000.- brutto.

Zum Ort der Geschäftstätigkeiten wurde festgehalten, dass die Privatliegenschaft der Pflichtigen grundsätzlich nicht geschäftlich genutzt werde; es komme jedoch vor, dass der Pflichtige "aus Praktikabilitätsgründen zwischendurch minimale berufliche Arbeiten auch von zu Hause aus" vornehme. Die E AG bezahle ihm in diesem Zusammenhang eine Monatspauschale von Fr. 450.-. Seine Erwerbstätigkeit übe der Pflichtige im Übrigen bei den Kunden der E AG aus; diese stellten ihm jeweils ein Büro zur Verfügung. Die E AG selbst sei per 2006 bei einer Anwaltskanzlei in Zug eingemietet gewesen; per 2007 habe sie ihren Sitz in die Räumlichkeiten einer anderen Anwaltskanzlei in Baar verlegt. Betreffend die Kundenrechnungen sowie die VR-Mandatsverträge der E AG wurde ausgeführt, dass sich diese Dokumente nicht in den Privatunterlagen der Pflichtigen, sondern in den Geschäftsunterlagen der E AG befänden; diese dürften deshalb nicht zugestellt werden.

Dem mit der Auflageantwort gestellten Gesuch um Durchführung einer mündlichen Besprechung wurde am 17. Januar 2011 entsprochen. Dabei gab der Pflichtige u.a. zu Protokoll, dass die E AG ihre Einnahmen vorab in den Sparten Beratung und Verwaltungsratsmandate erzielt habe. Der Einfachheit halber seien dabei die Entschädigungen für die Beratermandate jeweils den Verwaltungsratsentschädigungen hinzugerechnet worden. Die Deklaration der Verwaltungsratsmandate als Einnahmen der E AG sei von den AHV- und MWST-Stellen kontrolliert und akzeptiert worden und auch das kantonale Steueramt habe hiervon seit der Steuerperiode 1999 Kenntnis. Der Steuerkommissär vertrat in dieser Besprechung den Standpunkt, dass die Verwaltungsratsmandatehonorare als unselbstständiges Erwerbseinkommen des Pflichtigen qualifizierten und damit an dessen Wohnsitz steuerbar seien. Der Sitz der E AG in Baar sei ohnehin fraglich, weil dieser die meiste Zeit nicht benutzt werde und der Pflichtige seine Arbeit mehrheitlich bei den Kunden erledige.

Auf diese Besprechung Bezug nehmend liessen die Pflichtigen am 28. Februar 2011 eine schriftliche Stellungnahme nachreichen und dabei unter Hinweis auf frühere Steuerperioden insbesondere den Grundsatz von Treu und Glauben anrufen. Nachdem sie alsdann am 16. März 2011 zur vollständigen Erfüllung der Auflage gemahnt worden waren, liessen sie mit Email vom 24. März 2011 die Erfolgsrechnung der E AG vorlegen. In der Letzteren wurde ein Dienstleistungsertrag der E AG von Fr. 1'247'265.27 ausgewiesen.

Mit Entscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern vom 30. Juni 2011 nahm der Steuerkommissär die Einschätzung für die Steuerperiode 2006 wie folgt vor:

	Fr.
Steuerbares Einkommen	1'547'600.-
Satzbestimmendes Einkommen	1'555'200.-
Steuerbares Vermögen	20'418'000.-
Satzbestimmendes Vermögen	20'721'000.-.

Gegenüber der Selbstdeklaration korrigierte er dabei verschiedene Positionen, wobei insbesondere die einkommensseitige Aufrechnung des von der E AG vereinnahmten Dienstleistungsertrags von Fr. 1'247'265.- ins Gewicht fiel. Zur diesbezüglichen Begründung wurde aufgeführt, dass die Verwaltungsratsstätigkeit grundsätzlich als unselbstständige Erwerbstätigkeit gelte. Honorare, Sitzungsgelder und Tantiemen würden dem Verwaltungsrat persönlich zustehen.

In gleicher Weise erfolgte gemäss Hinweis vom 30. Juni 2011 die Veranlagung der direkten Bundessteuer, wo das steuerbare Einkommen auf Fr. 1'550'500.- festgesetzt wurde. Diese wurde am 19. Juli 2011 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 25. Juli 2011 Einsprache erheben und in der Hauptsache beantragen, von der Besteuerung der Verwaltungsratsentschädigungen auf Ebene des Pflichtigen abzusehen. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Tätigkeit des Pflichtigen weit über die übliche Verwaltungsratsstätigkeit hinausgehe. Sie stelle vielmehr eine umfassende Beratertätigkeit dar, welche durch das Verwaltungsratsmandat aus Gründen der Einflussnahme in der beratenden Unternehmung während des Beratungsprozesses lediglich ergänzt werde. Wie die (näher erörterten) Beratungen in den Fällen F Holding AG und G Holding AG beispielhaft aufzeigten, unterscheide sich die Tätigkeit des Pflichtigen klar von derjenigen eines ordentlichen Verwaltungsrats. In seinem Fall seien diverse Voraussetzungen, welche eine Tätigkeit als unselbstständig qualifizierten, nicht erfüllt. Bei einer demnach vorliegenden selbstständigen Erwerbstätigkeit sei es einem Unternehmer aber freigesellt, die Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft auszuüben. Die Vereinnahmung der Verwaltungsratsentschädigungen über die E AG sei folglich zulässig. Der gegenteiligen Auffassung der Steuerbehörde stehe im Übrigen der Grundsatz von Treu- und Glauben entgegen.

Mit Auflage im Einspracheverfahren vom 16. August 2011 forderte die Steuerbehörde betreffend die Verwaltungsratsentschädigungen sämtliche Berater- und Arbeitsverträge sowie alle weiteren Verträge im Zusammenhang mit der Verwaltungsrats-tätigkeit ein. Die Pflichtigen liessen mit Eingabe vom 16. September 2011 antworten, dass für die Beratungstätigkeiten keine Verträge der E AG mit den jeweiligen Auftraggebern existierten. Exemplarisch werde stattdessen eine vom Pflichtigen erstellte Dokumentation betreffend seine Tätigkeit für die F-Gruppe eingereicht. Daraus sei ersichtlich, dass die Tätigkeit weit über diejenige eines ordentlichen Verwaltungsrats hinausgegangen sei. Ähnliche Dokumentationen könnten – falls gewünscht – auch für weitere Aufträge vorgelegt werden.

Auf die Mahnung zur Auflageerfüllung hin liessen die Pflichtigen noch ausführen, dass Verwaltungsräte, welche neben klassischen Verwaltungsratsmandaten eine Beraterfunktion ausübten, dies oft auf einem gesonderten Vertrag basierend und auch gegen ein separates Entgelt täten. Soweit dies beim Pflichtigen nicht der Fall sei, bedeute dies aber nicht, dass dessen Mandaten der Beratungscharakter abzusprechen sei. Vielmehr habe der Pflichtige die betroffenen Unternehmen in bereits kritischem wirtschaftlichem Zustand nicht noch zusätzlich belasten wollen und habe er deshalb bewusst auf Erfolgshonorare verzichtet. Für seine Funktion als Turn-Around-Manager habe er sich daher mit einem für die Gesellschaft kalkulierbaren höheren Pauschalbetrag entschädigen lassen; dieser sei rein rechtlich betrachtet wohl ein Verwaltungsrats-honorar, wirtschaftlich gesehen aber überwiegend ein Beratungsentgelt.

Mit Entscheiden vom 3. November 2011 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Unter Bezugnahme auf das Untersuchungsergebnis wurde daran festgehalten, dass der Pflichtige sämtliche Verwaltungsrats-honorare persönlich als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern habe.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 2. Dezember 2011 Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, die Aufrechnung von Verwaltungsrats-honoraren im Umfang von Fr. 1'247'265.-, welche die E AG durch die Tätigkeit des Pflichtigen ver-einnahmt habe, sei zu korrigieren bzw. sei in Bezug auf die direkte Bundessteuer das steuerbare Einkommen auf Fr. 303'200.- und in Bezug auf die Staats- und Gemeinde-

steuern das steuerbare/satzbestimmende Einkommen auf Fr. 300'300.- / 307'900.- zu reduzieren. Im Übrigen wurde die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangt.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 21. Dezember 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind gemäss Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. In diesen Bestimmungen geht es damit um die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Als solche Tätigkeit gilt gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts auch die Verwaltungsratsstätigkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 17 N 18 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 17 N 18 StG; mit Hinweis auf BGE 121 I 259 = ASA 65, 421, BGE 95 I 21 = ASA 39, 323, VGr ZH, 19. Dezember 1996, StE 1997 B. 22.3 Nr. 60 = StR 1997, 542 = ZStP 1997, 204, RB 1979 Nr. 28 = ZBI 81, 85 = ZR 78 Nr. 101, RB 1960 Nr. 73).

b) Verwaltungsrats honorare haben demzufolge Arbeitslohncharakter und qualifizieren damit grundsätzlich als steuerbare Einkünfte des Verwaltungsratsmitglieds. Möglich ist indes, dass ein Verwaltungsrat seine Funktion für eine juristische Person ausübt. Eine solche kann selber nämlich nicht in den Verwaltungsrat gewählt werden, weil das Mandat eines Verwaltungsrats nur von natürlichen Personen ausgeübt werden kann (Art. 707 OR). Sie kann jedoch einen Vertreter bestimmen, welcher die Funktion eines Verwaltungsrats in ihrem Interesse ausübt und so ihre Interessen wahrnimmt. Das Honorar, das Sitzungsgeld oder die Tantiemen stehen alsdann noch immer dem Verwaltungsrat persönlich zu. Allerdings kann vertraglich festgelegt werden, diese Ent-

schädigungen seien an die vertretene juristische Person abzuführen (Martin Wernli, in: Basler Kommentar, 3. A., 2008, Art. 707 N 38 OR). Dazu bedarf es jedoch einer klaren Absprache zwischen beiden Parteien. Entsprechend hat grundsätzlich der Verwaltungsrat eine solche Entschädigung als eigenes Einkommen zu versteuern. Nur wenn bereits zu Beginn des Vertretungsverhältnisses eine klare Abmachung über die Abführung des Honorars an die delegierende juristische Person getroffen wird, ist ein solches Verhältnis steuerrechtlich hinzunehmen. Zudem muss diese Vertretung einen sachlichen Hintergrund aufweisen; nur wenn erstellt ist, dass die Gesellschaft letztlich die entsendende juristische Person und nicht die natürliche Person in ihren Verwaltungsrat eingebunden wissen will oder aber die delegierende juristische Person durch eben diese natürliche Person vertreten sein will, kann auf das Vertretungsverhältnis abgestellt werden. Dass solche beachtlichen Gründe vorhanden sind, darf nicht leicht hin angenommen werden (vgl. zum Ganzen StRK II, 24. August 2010, 2 ST.2010.197).

Behauptet ein Verwaltungsrat, das Verwaltungsratshonorar stehe nicht ihm, sondern einer Drittperson zu, trifft ihn hierfür die Beweislast (RB 1979 Nr. 28).

2. a) Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Pflichtige per 2006 verschiedene Verwaltungsratsmandate ausübte, hinsichtlich welcher die Honorare im Gesamtbetrag von Fr. 1'247'265.- von der (indirekt via die D AG) zu 100% von ihm beherrschten E AG vereinnahmt worden sind. Nach dem vorstehend Gesagten qualifizieren die in Frage stehenden Verwaltungsratshonorare indes grundsätzlich als Einkünfte des Pflichtigen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit und sind diese damit solange von ihm zu versteuern, als es am Nachweis fehlt, dass sie ganz oder teilweise der E AG zugestanden haben.

b) Dieser Nachweis wurde trotz eingehenden steuerbehördlichen Untersuchungen nicht erbracht:

aa) Zunächst wurden keinerlei Verträge oder schriftliche Absprachen zwischen der E AG und den Gesellschaften, in welchen der Pflichtige die streitbetroffenen Verwaltungsratsmandate ausübte, beigebracht. Auf entsprechende Unterlagen der E AG hätte der Pflichtige – soweit vorhanden – aufgrund seiner beherrschenden Stellung ohne weiteres zugreifen können. Verzichtete er darauf oder existieren keine schriftlichen Dokumente, trägt er die beweisrechtlichen Konsequenzen. Damit ist zunächst

nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die besagten Gesellschaften ein Interesse daran gehabt haben könnten, die E AG als juristische Person und nicht den Pflichtigen in den Verwaltungsrat einzubinden.

Weil die E AG an den fraglichen Gesellschaften nicht beteiligt war, ist auch nicht naheliegend, dass von ihrer Seite ein eigenes Interesse daran bestanden haben könnte, den Pflichtigen als Vertreter in den Verwaltungsrat dieser Gesellschaften zu entsenden.

Schliesslich wurden aber auch keine Verträge zwischen der E AG und dem Pflichtigen vorgelegt und fehlen damit direkte Beweismittel betreffend das Vorliegen von Abmachungen, wonach die dem Pflichtigen per 2006 zustehenden Verwaltungsratshonorare an die E AG abzuführen waren.

bb) In dieser Ausgangslage fehlender Verträge versuchen die Pflichtigen den Nachweis, dass die fraglichen Verwaltungsratshonorare ganz oder teilweise der E AG zugestanden haben, indirekt zu erbringen:

aaa) Allgemein wird zunächst ausgeführt, dass die E AG seit ihrer Gründung – früher durch den Vater des Pflichtigen und diverse Mitarbeiter, heute durch den Pflichtigen selbst – erfolgreich verschiedene Beratungsmandate im In- und Ausland durchgeführt habe. In den letzten zwölf Jahren habe sich das Schwergewicht der Dienstleistungen in Richtung Beratung und Realisation bei Aufbau neuer Firmen, Beratung und Durchführung im Turnaround sowie in Bilanzsanierungen und Börsengängen entwickelt. Bei den meisten Mandaten handle es sich um akute Überlebenskämpfe, Krisenbewältigungen unter Zeitdruck sowie die Erarbeitung von Lösungen bei Liquiditätsengpässen. All diese Leistungen seien im Markt sehr gesucht. Mit dem Pflichtigen als Geschäftsführer habe die E AG über eine Persönlichkeit verfügt, welche vor seiner Beraterfunktion auch Führungspositionen bei diversen Unternehmungen innegehabt und in diesem Zusammenhang zahlreiche Erfahrungen in Turnaround- und Sanierungssituationen gemacht habe. Eine Spezialität der E AG bzw. des Pflichtigen sei es, die sich stellenden Aufgaben umfassend zu analysieren, Lösungen zu erarbeiten und ausgerüstet mit dem vollen Vertrauen der Aktionäre und der Banken verzugslos persönlich umzusetzen. Dabei habe sich gezeigt, dass sich diese Dienstleistungen in der notwendigen Qualität und im meistens herrschenden Zeitdruck nur erbringen liessen, wenn der mit diesen Aufgaben betraute Berater auch mit den notwendigen Kompeten-

zen ausgestattet sei; faktisch sei dafür die statutarische Stellung des Verwaltungsratspräsidenten bzw. -vizepräsidenten notwendig. Die Art der Beratung habe mit den klassischen Aufgaben eines Verwaltungsrats damit wenig zu tun. Vielmehr handle es sich dabei um eine Begleitung der Geschäftsleitung. Dass der Beratungsauftrag im Vordergrund stehe und das Verwaltungsratsmandat lediglich Mittel zum Zweck sei, ergebe sich auch aus der Tatsache, dass ein Grossteil der Aufträge nicht von den Unternehmen selbst, sondern von den Banken stamme. Für die erbrachten Leistungen habe die E AG jeweils Rechnungen an die Auftraggeber gestellt. Im Regelfall sei sie pro Auftraggeber mit einem fixen Betrag pro Quartal inkl. Inlandspesen entschädigt worden. Auf den Entgelten seien die Mehrwertsteuern entrichtet worden. Ausserdem habe die E AG dem Pflichtigen einen jährlich konstanten Lohn ausbezahlt, auf welchem sie die notwendigen Sozialabgaben abgeführt habe. Die vereinnahmten Honorare habe die E AG ordentlich versteuert, wobei die Veranlagung 2006 bereits rechtskräftig sei. Die vom Pflichtigen vereinnahmten Honorare überstiegen diejenigen eines ordentlichen Verwaltungsrats bei weitem.

Neben den Beratungsmandaten der E AG habe der Pflichtige im Übrigen noch weitere Verwaltungsratsmandate ausgeübt. Diesbezüglich habe er die klassischen Honorare stets als unselbstständige Erwerbseinkünfte deklariert und versteuert.

bbb) Zur Untermauerung dieser allgemeinen Ausführungen hat der Pflichtige im Sinn eines Beispiels den Beschrieb seines Einsatzes für die F-Gruppe ins Recht gelegt (vgl. R-act. 3/3). Diesem Beschrieb lässt sich entnehmen, dass die sich per 2002 in grossen Schwierigkeiten befindliche "F" in jenem Jahr praktisch den ganzen Verwaltungsrat auswechselte. Dabei sei der Pflichtige von den Gläubigerbanken "ad personam" mit der Sanierung beauftragt und deshalb als Verwaltungsratspräsident bestimmt worden. Per 2002 habe der Pflichtige dann Sofortmassnahmen im Zusammenhang mit Liquiditätsproblemen betreffend Lohnauszahlungen geplant und umgesetzt. Per 2003 habe er temporär die operationelle Führung übernommen. Gleichzeitig sei die Bilanzsanierung der Gruppe geplant und vom Pflichtigen zeitgerecht umgesetzt worden. Weiter sei vom Pflichtigen für die F eine neue Strategie ausgearbeitet und umgesetzt worden. In diesem Zusammenhang seien unter dessen Leitung dann per 2004 zwei von drei Geschäftsfeldern verkauft und Schlüsselpositionen der Führung neu besetzt worden. Der Pflichtige habe in dieser Zeit Kunden und Tochterfirmen in der ganzen Welt besuchen und über die Veränderungen informieren müssen. Per 2005 seien die wesentlichsten Massnahmen zur nachhaltigen Verbesserung eingeleitet wor-

den und die meisten Turnaround-Aktivitäten lanciert worden. Damit sei ein wesentlicher Teil der Aufgabe des Pflichtigen erledigt gewesen. Am 6. April 2005 habe er das Präsidium abgetreten. Im zweiten Halbjahr 2005 habe er dann noch verschiedene Projekte persönlich begleitet und Führungs- und Kontrollinstrumente entworfen und eingeführt. Per 2006 seien die Turnaround-Projekte in eine normale Geschäftstätigkeit überführt gewesen. An der Generalversammlung 2007 sei der Pflichtige nach dem erfolgreichen Abschluss der Neuausrichtung der F-Gruppe als Verwaltungsrat zurückgetreten.

ccc) Dass die letzteren Ausführungen zum Einsatz in der F-Gruppe durchaus glaubhaft sind, ergibt sich aus dem eingereichten Protokoll über die Generalversammlung 2002 sowie aus den Reden, welche der Pflichtige anlässlich der Generalversammlungen 2003 bis 2005 gehalten hat (vgl. Beilagen zu R-act. 3/3), aber auch aus den im Internet abrufbaren Geschäftsberichten der F Holding AG. Von daher braucht der zum Beweis der Richtigkeit des geschilderten Sachverhalts angebotene Zeuge (I als ehemaliger CEO der F-Gruppe) nicht angehört zu werden. Die geschilderten Vorkommnisse rund um die Sanierung der F-Gruppe ändern indes nichts daran, dass der Pflichtige dort ein Verwaltungsratsmandat ausübte; er - und nicht die E AG - hatte offenbar einen guten Namen im Zusammenhang mit erfolgreichen Gesellschaftssanierungen und wurde deswegen – von wem auch immer – nach eigenen Angaben "ad personam" in den Verwaltungsrat der in Schwierigkeiten geratenen Gesellschaften berufen. Von einem Beratungsauftrag an die E AG oder einem gewünschten Einbezug der E AG in den Verwaltungsrat ist nirgendwo die Rede. Auch die geschilderten Tätigkeiten, welche der Pflichtige dort ausübte, legen kein Beratungsmandat der E AG nahe. Wenn eine sich in Schieflage befindende Gesellschaft einen Turnaround-Spezialisten ins Präsidium ihres Verwaltungsrats holt, liegt auf der Hand, dass dieser mit Aufgaben zur Rettung der Gesellschaft betraut wird. Hieraus kann kein Beratungsauftrag an die E AG im Sinn von "Retten Sie die G-Gruppe" (so der Pflichtige betreffend sein diesbezügliches Mandat; vgl. seinen Beschrieb in R-act. 3/4) abgeleitet werden; der Rettungsauftrag ging vielmehr an den Pflichtigen und war an die Ausübung des Verwaltungsratsmandats durch ihn gebunden.

ddd) Auch die Honorarhöhe legt entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen keine andere Sichtweise nahe. Gemäss einer Aktennotiz des früheren CFO der F-Gruppe wurde dort zwischen 2005 und 2007 ein Verwaltungsrat mit Fr. 65'000.- p.a., ein Verwaltungsratsvizepräsident mit Fr. 150'000.- p.a. und ein Verwaltungsratspräsident mit Fr. 300'000.- p.a. honoriert. Der Pflichtige war bei der F Holding AG per

2006 noch in der Stellung eines Vizepräsidenten (vgl. seine Rede zur Generalversammlung 2005, Beilage 4 zur R-act. 3/3 sowie Auszug aus dem Handelsregister). Wenn die E AG der F Holding AG für die Tätigkeit des Pflichtigen als Verwaltungsrat im 1. Quartal 2006 Rechnung über Fr. 33'625.- stellte, lässt dies darauf schliessen, dass das Jahreshonorar in etwa im bestätigten Bereich gelegen hat; für die Annahme einer Zusatzhonorierung für Beratungsleistungen im Jahr 2006 bleibt damit kein Raum.

eee) Dass jeweils die E AG den fraglichen Gesellschaften Rechnung für die Honorare stellte ("Für die Tätigkeit unseres Herrn A in Ihrem Verwaltungsrat ..."; vgl. R-act. 3/7), ändert an alledem nichts. Mehr als eine Funktion der E AG als blosser Rechnungsstellerin für den Pflichtigen ist damit nicht nachgewiesen.

fff) Damit wurde nicht nachgewiesen, dass der Anspruch auf die in Frage stehenden Verwaltungsrats honorare der E AG zugestanden hat, womit die diesbezügliche Besteuerung beim Pflichtigen zu erfolgen hat.

3. a) Die Pflichtigen lassen beschwerde- und rekursweise ausführen, dass die Rechtsprechung lediglich "grundsätzlich" davon ausgehe, dass die Verwaltungsrats-tätigkeit als unselbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziere. Ausnahmen seien folglich möglich, weshalb anhand der einschlägigen Kriterien zur Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Einzelfall zu prüfen sei. Eine solche Prüfung zeige hier, dass der Pflichtige – etwa mit Blick auf das Inkasso, der kurzen Mandatsdauer und das ständige Akquirieren von neuen Mandaten – ein Unternehmerisiko getragen habe, was für eine selbstständige Erwerbstätigkeit spreche. Derweil habe es an einem Abhängigkeitsverhältnis, welches einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit zugrunde liege, gefehlt. Im Rahmen der vom Pflichtigen den Auftraggebern erbrachten Dienstleistungen sei dieser nämlich weder den Weisungen des Auftraggebers noch einem Konkurrenzverbot unterlegen.

b) Gleich wie ein angestellter Geschäftsführer muss gemäss Art. 717 Abs. 1 OR auch ein Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft seine Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren. Die Treuepflicht umfasst dabei auch ein Konkurrenzverbot (vgl. Rolf Watter in: Basler Kommentar, Art. 717 N 18 mit Hinweisen). Im Rahmen dieser aktienrechtlichen Sorgfalts- und Treuepflicht ist mithin auch ein Verwaltungsrat den Interessen der Gesellschaft bzw.

der Aktionäre verpflichtet. Gerade das Beispiel der F Holding AG, in welcher insgesamt neuen Verwaltungsräte tätig waren, zeigt im Übrigen auf, dass der Pflichtige als Verwaltungsratspräsident mit Blick auf die erforderliche Sanierung ihm von Banken bzw. Aktionären übertragene Aufgaben zu erfüllen hatte, was keineswegs für das Fehlen eines Abhängigkeitsverhältnisses und das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit spricht. Inwiefern der Pflichtige bei der Ausübung seiner Mandate ein unternehmerisches Risiko zu tragen hatte, ist ebenfalls nicht erkennbar; auch Angestellte gehen mitunter verschiedenen und befristeten Erwerbstätigkeiten nach und tragen dementsprechend das allgemeine Berufsrisiko, sich im Arbeitsmarkt ständig behaupten zu müssen. Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, inwiefern sich die über die E AG abgerechneten Mandate des Pflichtigen von dessen übrigen Mandaten unterscheiden und sich insoweit ein Unterschied bei der Besteuerung rechtfertigte.

c) Für die von den Pflichtigen geforderte Annahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit eines Verwaltungsrats im Ausnahmefall bleibt damit kein Raum.

4. a) Soweit sich die Pflichtigen auf die Veranlagungen und Einschätzungen in früheren Steuerjahren und damit auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen, ist ihnen zu entgegnen, dass die Einschätzungsbehörde den rechtserheblichen Sachverhalt in jeder Steuerperiode neu würdigen und allenfalls zu einer abweichenden Beurteilung kommen kann, selbst wenn sich der Sachverhalt nicht geändert hat. Ein Anspruch auf eine in diesem Sinn rechtsgleiche Behandlung besteht nicht. Die richtige Anwendung des materiellen Rechts geht somit dem Vertrauen in eine vorhersehbare Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu Art. 109-121 N 80 DBG bzw. zu §§ 119-131 N 87 StG).

Dementsprechend hilft den Pflichtigen auch nicht weiter, dass die Steuerbehörde im Rahmen der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide 2004 festgehalten hat, sie gehe davon aus, dass gewisse Verwaltungsrats honorare gemäss Bescheinigung des Pflichtigen der E AG zugeflossen seien und insoweit keine Weitergabe von Einkommen an den Pflichtigen erfolgt sei (vgl. R-act. 3/13). Eine verbindliche behördliche Zusicherung, Verwaltungsrats honorare des Pflichtigen auch in künftigen Steuerperioden stets als der E AG zugeflossen zu qualifizieren, liegt darin entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen nicht. Selbst wenn von einer solchen Zusicherung ausgegangen würde, fehlte es zur Anrufung des Vertrauensschutz an der Voraussetzung einer von

der Pflichtigen getroffenen nachteiligen Disposition. Der von den letzteren angerufene Umstand, dass die Honorare bei der E AG im Kanton Zug deklariert und versteuert worden sind, kann nicht also solche qualifizieren; ob die Honorare hierorts beim Pflichtigen oder im Kanton Zug bei dessen Gesellschaft steuerbar sind, ist die Streitfrage, hinsichtlich welcher nicht durch eigene Dispositionen eine Vertrauensgrundlage geschaffen werden kann.

b) Der Grundsatz von Treu und Glauben wird von den Pflichtigen zusätzlich in beweisrechtlichem Zusammenhang angerufen, indem sie geltend machen, die Steuerbehörde habe die Vereinnahmung der Honorare über die E AG jahrelang gebilligt, weshalb ihnen nun nicht zugemutet werden könne, fünf Jahre nach der Bemessungsperiode plötzlich unzählige Dokumente und vertrauliche Geschäftsunterlagen der E AG beizubringen; es müsse unter solchen Umständen genügen, die konkrete Situation glaubhaft zu machen.

Der Steuerbehörde ist es mit Blick auf die richtige Anwendung des materiellen Rechts indes unbenommen, einen Sachverhalt erstmals näher zu untersuchen, welcher womöglich schon in früheren Steuerperioden Anlass zu entsprechenden Untersuchungen hätte geben können bzw. müssen. Wenn im vorliegenden Fall die Steuerbehörde im Oktober 2010 ein Untersuchungsverfahren rund um die vom Pflichtigen per 2006 ausgeübten Verwaltungsratsmandate einleitete, können demzufolge die Pflichtigen die Beweislastverteilung nicht durch Verweis auf das steuerbehördliche Verhalten in den Vorperioden verändern. Weil im Übrigen Geschäftsunterlagen gemäss Art. 962 OR für zehn Jahre aufzubewahren sind, steht den besagten Mitwirkungspflichten auch nicht entgegen, dass hier die Untersuchung der Verhältnisse per 2006 erst im Jahr 2010 eingeleitet worden ist.

c) Schliesslich lassen die Pflichtigen noch vorbringen, dass ihr guter Glaube auch durch das Vertrauen auf die Einheitlichkeit der Rechtsordnung geschützt werde. Nachdem die jahrelang gleichbleibende Handhabung der Vereinnahmung der Verwaltungsrats honorare über die E AG weder von der Steuerverwaltung Zug, welche für die Erhebung der Gewinn- und Kapitalsteuer der E AG zuständig sei, noch von der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV, noch von der AHV-Ausgleichskasse jemals beanstandet worden sei, hätten sie mit Fug und Recht darauf schliessen dürfen, dass diese Vorgehensweise aus steuerlicher Sicht zulässig sei. Ein Indiz für die Zulässigkeit finde

sich auch in der MWST-Info 04, Ziff. 3.9, welche die Vereinnahmung von Verwaltungsratshonoraren über eine Gesellschaft ausdrücklich vorsehe.

Vorliegend geht es um die Veranlagung bzw. Einschätzung der Pflichtigen qua unbeschränkter hiesiger Steuerpflicht. In diesem Zusammenhang muss die Steuerbehörde auf eine ausserkantonale bereits erfolgte Besteuerung einer Gesellschaft des Pflichtigen keine Rücksicht nehmen.

Zuzustimmen ist den Pflichtigen immerhin insoweit, als im Bereich Steuer- und Sozialversicherungsrecht gleichlautende Abgrenzungskriterien betreffend selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit anzuwenden sind (vgl. Bericht des Bundesrates über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001; BBl 2002, 1126 ff., 1141 f.). Indessen wurde von den Pflichtigen in keiner Weise substantiiert dargelegt, ob überhaupt und gegebenenfalls nach welchen Kriterien die Ausgleichskasse Zug die in Frage stehende Vereinnahmung der Verwaltungsratshonorare des Pflichtigen über die E AG geprüft hat. Aktenkundig ist lediglich die Meldung der E AG betreffend den dem Pflichtigen ausbezahlten AHV-pflichtigen Bruttolohn von Fr. 100'000.- (R-act. 3/9). Auszugehen ist mithin davon, dass die Ausgleichskasse von den Verwaltungsratshonoraren des Pflichtigen gar keine Kenntnis hatte.

Gleiches gilt mit Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der in Frage stehenden Honorare. Die Pflichtigen haben lediglich die quartalsweisen Mehrwertsteuerabrechnungen 2006 der E AG vorgelegt, welchen sich entnehmen lässt, dass die Letztere Umsätze aus "vereinnahmten Entgelten" von insgesamt rund Fr. 1.3 Mio. deklarierte und versteuerte (vgl. R-act. 3/8). Damit kann nicht einmal davon ausgegangen werden, dass den Mehrwertsteuerbehörden bekannt war, dass die gemeldeten Umsätze auf Verwaltungsratshonoraren beruhen. Dass eine Prüfung der hier streitigen Abgrenzung unter dem Aspekt der Mehrwertsteuer stattgefunden hat, ist damit in keiner Weise nachgewiesen.

Mithin können sich die Pflichtigen auch nicht auf den Schutz ihres Vertrauens in eine einheitliche Rechtsordnung berufen.

5. Die Pflichtigen lassen schliesslich in Abrede stellen, dass eine Steuerumgehung vorliege.

Die Steuerbehörde stützte die streitbetroffene einkommensseitige Aufrechnung indes nicht auf das Vorliegen einer Steuerumgehung, sondern – wie gesehen zu Recht – darauf, dass der Pflichtige die Entschädigungen für seine Verwaltungsratsmandate als Arbeitseinkünfte zu versteuern hat. Die Frage der Steuerumgehung wäre somit nur dann zu prüfen gewesen, wenn die Pflichtigen den Nachweis erbracht hätten, dass die fraglichen Honorare aufgrund von entsprechenden vertraglichen Abmachungen der E AG zugestanden haben.

Bemerkungsweise ist immerhin darauf hinzuweisen, dass die Pflichtigen eine Geschäftstätigkeit der E AG in Baar per 2006 im Rahmen der diesbezüglichen steuerbehördlichen Untersuchung in keiner Weise nachgewiesen haben. Damit spricht einiges dafür, dass der Vereinnahmung von Verwaltungsrats Honoraren in der Grössenordnung von Fr. 1.3 Mio. im Kanton Zug durch die vormals vorab im Textilbereich tätige E AG und der Weiterleitung dieser Honorare an den Pflichtigen in der Form eines Bruttoeinkommens von lediglich Fr. 100'000.- steuer- und sozialversicherungsrechtliche Sparmotive zugrunde liegen. Ein Durchgriff auf die hinter der juristischen Person (die E AG) stehende natürliche Person (den Pflichtigen) unter dem Titel einer Steuerumgehung wäre damit bei anderem Ausgang der Streitsache keineswegs auszuschliessen und noch im Detail zu prüfen gewesen.

6. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 152 Abs. 1 StG) und ihnen ist diesen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]