



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.102  
2 DB.2010.80

## Entscheid

6. Juli 2010

Mitwirkend:

Präsident Richard Oesch, die Mitglieder Walter Balsiger, Rhea Schircks Denzler und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. A,
2. B,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2002 und Direkte Bundessteuer 2002 (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A. 1. A, verheiratet mit B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen), war massgeblich beteiligter Aktionär (gemäss Bundesgericht) und bis am ... 1998 Präsident des Verwaltungsrats und Geschäftsführer der C in D (später E bzw. E in Liquidation; nachfolgend kurz: E), mit Einzelunterschriftsberechtigung. Am ... 1998 hat der Konkursrichter über diese den Konkurs eröffnet und schon kurz danach, am ... 1998, hat er das Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt. Am ... 1999 wurde die Gesellschaft gelöscht.

Die E war zur Durchführung der beruflichen Vorsorge für ihre Mitarbeiter bei einer BVG-Sammelstiftung (nachfolgend: Vorsorgeeinrichtung) angeschlossen. Sie hatte diesbezüglich grosse Zahlungsausstände, weshalb sie mit der Vorsorgeeinrichtung im Sommer 1997 einen Tilgungsplan zur Abzahlung der Ausstände vereinbarte. Gleichzeitig verlangte diese Gläubigerin Sicherheiten. Zu diesem Zweck unterzeichnete der Pflichtige am 27. Juni 1997 einen öffentlich beurkundeten Vertrag, in welchem er sich gegenüber der Vorsorgeeinrichtung verpflichtete, als Solidarbürge bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 600'000.- für alle Forderungen zu haften, welche die Vorsorgeeinrichtung gegenüber der Schuldnerin E aus dem BVG-Sammelstiftungsvertrag bereits besass oder in Zukunft erlangen werde. Weil die E ihren Verpflichtungen gemäss Tilgungsplan nicht nachgekommen war, kündigte die Vorsorgeeinrichtung den Anschlussvertrag per 31. Juli 1998. Im Januar 1999 forderte diese den Pflichtigen auf, ihr den Betrag von Fr. 600'000.- aus dem Solidarbürgschaftsvertrag zu zahlen. Da sich dieser ausserstande sah, seiner Verpflichtung binnen Frist nachzukommen, leitete die Vorsorgeeinrichtung im Sommer 1999 gegen ihn die Betreibung ein. Im Verlauf des sich daran anschliessenden Rechtsstreits verpflichtete sich der Pflichtige am 23. Juli 2002, der Vorsorgeeinrichtung per Saldo aller gegenseitigen Ansprüche Fr. 600'000.- zu bezahlen, und zwar wie folgt:

sofort bei Vertragsunterzeichnung	Fr. 70'000.-
per 31.12.2002	Fr. 30'000.-
per 01.02.2004	Fr. 330'000.-
per 01.02.2005	Fr. 60'000.-
per 01.02.2006	Fr. 60'000.-
per 01.02.2007	Fr. 50'000.-.

Gestützt auf diese Vereinbarung konnte der seit 1999 am Bezirksgericht Zürich hängige Aberkennungsprozess im Sommer 2002 mit Vergleich abgeschlossen werden. Die Vorsorgeeinrichtung hat am 30. Januar 2006 bestätigt, dass der Pflichtige seinen Verpflichtungen aus der Vereinbarung vom 23. Juli 2002 bis dahin zeitgerecht und vollumfänglich nachgekommen sei.

2. Am 25. November 2003 reichten die Pflichtigen die Steuererklärung 2002 ein, wobei sie F in G, als ihren Vertreter in Steuerangelegenheiten bezeichneten. Im Verlauf des Einschätzungsverfahrens 2002 machten sie erstmals die Leistung von Fr. 100'000.- aus der Bürgschaftsverpflichtung als einkommensmindernden Aufwand geltend. In den entsprechenden Eingaben sowie anlässlich von Unterredungen mit dem Steuerkommissär trat jeweils F in Erscheinung. Im hier interessierenden Zusammenhang liess der Vertreter am 17. März 2006 verlauten, der Pflichtige erachte die für die E "geleisteten Zahlungen als so eng mit seinen aus der Geschäftstätigkeit als Verwaltungsrat fliessenden Pflichten verbunden, dass er die fiskalische Zuweisung des Vorganges in den Privatbereich ablehnt". In der Folge liess das Steueramt die aufgrund der Solidarbürgschaft entrichtete Zahlung von Fr. 100'000.- nicht zum Abzug zu. Am 22. März 2006 schätzte es die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 173'800.- (Kt. Zürich und gesamt) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Gleichzeitig zeigte es für die Bundessteuerperiode 2002 ein steuerbares Einkommen von Fr. 175'300.- an. Die formelle Eröffnung dieser Veranlagung erfolgte mit Steuerrechnung vom 8. Mai 2006. Diese Verfügungen waren an F gerichtet.

B. Gegen diese beiden Verfügungen erhoben die Pflichtigen am 10. April 2006 bzw. am 5./6. Juli 2006 Einsprache. Dabei führten sie namentlich aus, die "Haftungspartnerschaft mit meiner Gesellschaft (sc. E) ist dem geschäftlichen Bereich zuzuordnen und kann steuerlich nicht unbeachtlich bleiben". Das Argument, die Beteiligung an

der E habe zum Privatvermögen gehört, weshalb die besagte Leistung nicht abzugsfähig sei, werde den tatsächlichen und rechtlichen Besonderheiten bezüglich der Leistungsabreden nicht gerecht. Der Pflichtige sei die Verpflichtung gegenüber der Vorsorgeeinrichtung zugunsten der E in Ausübung des Mandats als deren Verwaltungsrat eingegangen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 16. Oktober 2007 mit getrennten Entscheiden ab.

C. Am 16. Januar 2008 wies die Steuerrekurskommission II, hernach am 25. Juni 2008 das Verwaltungsgericht die dagegen gerichteten Rekurse und Beschwerden der Pflichtigen ab. Dabei hielten die Gerichte im Wesentlichen fest, die Beteiligung E habe kein Geschäftsvermögen gebildet; daher könne die zugunsten dieser Gesellschaft eingegangene Solidarbürgschaft von vornherein keine geschäftlich bedingte Schuld sein und sei ein geschäftsmässig begründeter Aufwand mithin ausgeschlossen. Die Bürgschaft des Pflichtigen habe nicht dazu gedient, einen allfälligen späteren Haftungsanspruch aufgrund seiner Tätigkeit als Verwaltungsrat erst gar nicht aufkommen zu lassen bzw. zu vereiteln. Daher falle ein Abzug der "Solidarleistung" als Berufsauslage ausser Betracht (StRK II, ST.2007.382/DB.2007.223, 16. Januar 2008). Der Einwand, er habe als Verwaltungsrat gehandelt, scheitere namentlich daran, dass es an einer hinreichenden Substanziierung der Hintergründe der persönlichen Leistungsverpflichtung fehle; dies gelte insbesondere hinsichtlich der Begründung der Leistung aus einer (aktienrechtlichen) Verantwortlichkeit als Verwaltungsrat heraus. Daher bleibe "völlig im Dunkeln", ob ihn überhaupt ein Verschulden getroffen hätte und ob ihm bloss ein fahrlässiges oder allenfalls ein – den Abzug ausschliessendes – grobfahrlässiges Verhalten hätte vorgeworfen werden können (VGr, SB.2008.00011, 25. Juni 2008).

D. Hingegen war den dagegen erhobenen Beschwerden der Pflichtigen in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 26. Juli 2008 (2C\_566/2008) Erfolg beschieden. Das Bundesgericht hat die Rechtsmittel am 16. Dezember 2008 gutgeheissen, die vorinstanzlichen Urteile aufgehoben und "die Sachen ... zur zusätzlichen Sachverhaltsfeststellung im Sinne der Erwägungen sowie zur Neuveranlagung an das Kantonale Steueramt" zurückgewiesen. Dabei hielt es im Wesentlichen fest: Die Ver-

anlagungsbehörde werde aus besonderem Grund nicht umhin kommen, ihre Untersuchungspflicht wahrzunehmen und aufgrund einer vollständigen Feststellung des relevanten Sachverhalts die Rechtsfrage zu beantworten, ob die in "Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG" genannten Voraussetzungen für die Annahme von abzugsfähigen Gewinnungskosten gegeben seien. Massgeblich sei eine ganzheitliche Betrachtung; dabei werde namentlich die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit einer Zahlung infolge Solidarbürgschaft zu beachten sein.

E. Das kantonale Steueramt hat in der Folge am 10. Juni 2009 die Untersuchung im zweiten Rechtsgang wieder aufgenommen und die Pflichtigen (nun direkt und nicht mehr über den Vertreter) angehalten, Auskunft über die genaue Bezifferung und den genauen Hintergrund der Entstehung der Forderung der Vorsorgeeinrichtung zu erteilen, welcher letztlich der Solidarbürgschaft des Pflichtigen zugrunde gelegen habe. Sodann werde Klarheit verlangt über die entsprechenden Ausstände und die Gründe, weshalb deren (vollständige) Begleichung ausgeblieben sei. Schliesslich sei darzutun, dass und inwiefern der Pflichtige seinen Pflichten als Verwaltungsrat der E im Zusammenhang mit den Forderungen der Vorsorgeeinrichtung nachgekommen sei. Und schliesslich seien die Hintergründe und die Notwendigkeit der Begründung einer Solidarbürgschaft durch den Verwaltungsrat bekanntzugeben. Weil die hierauf eingereichten Unterlagen und abgegebenen Erklärungen aus Sicht des Steuerkommissärs nicht genügten, griff er mit Auflage vom 3. August 2009 nach. Er verlangte von den Pflichtigen u.a. weitere detaillierte Angaben zu den Hintergründen der Solidarbürgschaft. Es sei genau auszuführen, wie die Bürgschaftsverpflichtung zustande gekommen und dass der Pflichtige als Verwaltungsrat verpflichtet gewesen sei, diese Bürgschaft einzugehen. Sodann sei darzutun, ob und wie dieser seinen Pflichten als Verwaltungsrat im Zusammenhang mit der Forderungen der Vorsorgeeinrichtung nachgekommen sei. Hierauf reichten die Pflichtigen weitere Unterlagen samt Erklärungen ein. Weil der Steuerkommissär die Auflage damit nach wie vor als nicht vollständig erfüllt erachtete, erliess er am 9. September 2009 eine entsprechende Mahnung. In der Folge liessen die Pflichtigen dem Steueramt am 17. September 2009 eine mehrseitige handschriftliche Erklärung zukommen. Mit Entscheid vom 3. November 2009 erneuerte das kantonale Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2002, die ursprüngliche Einschätzung vom 22. März 2006. Dabei führte es aus, weshalb der beanspruchte Abzug bezüglich der Zahlung im Zusammenhang mit der Solidarbürgschaft nicht zu gewähren sei. In gleicher Weise ging das Amt bezüglich der Bundes-

steuerveranlagung 2002 mit Hinweis vom nämlichen Datum und Verfügung vom 19. November 2009 vor.

F. Hiergegen erhob F am 16. November bzw. 2. Dezember 2009 Einsprache. Die Begründung lieferten die Pflichtigen, welche (wie bereits früher angezeigt) bis am 17. Dezember 2009 im Ausland weilten, am 6./12. Januar 2010 nach. Damit beantragten sie, die Zahlungen aus der Solidarbürgschaftsverpflichtung zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zuzulassen.

Mit separaten Entscheiden vom 24. Februar 2010 hat das kantonale Steueramt die Einsprachen abgewiesen.

G. 1. Mit getrennten Eingaben vom 18./23. März 2010 haben die Pflichtigen dagegen Rekurs bzw. Beschwerde erhoben, unter Erneuerung der Einspracheanträge.

Mit Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 23. April 2010 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die dazu eingeladene Eidg. Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

2. Am 5. Mai 2010 lud die Rekurskommission II das Bezirksgericht Zürich (BGZ) ein, ihr die Akten des den Pflichtigen betreffenden Aberkennungsprozesses auszuhändigen. Das BGZ kam dieser Aufforderung am 7. Mai 2010 nach.

3. Mit Verfügung vom 26. Mai 2010 forderte die Rekurskommission II die Pflichtigen auf, verschiedene Auskünfte zu erteilen und Unterlagen einzureichen. So wurde namentlich nach dem genauen Umfang ihrer Beteiligung an der E (C), der ... und der ... per Jahresende 1995 - 1998 gefragt. Sodann waren die genauen Funktionen des Pflichtigen in diesen Gesellschaften sowie die Entlöhnung bekanntzugeben, unter Vorlage der entsprechenden Arbeitsverträge.

Mit Eingabe vom 25. Juni 2010 kamen die Pflichtigen dieser Aufforderung nach.

4. Auf das Ergebnis der tatsächlichen Feststellungen, die Begründung der angefochtenen Entscheide und die Vorbringen der Parteien ist, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Das Bundesgericht hat die Sache mit Urteil vom 16. Dezember 2008 (StE 2009 B 22.3 Nr. 99) zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen. In seiner Begründung hat es die vorinstanzlichen Erwägungen insoweit geschützt, als es die Rechtsauffassung für vertretbar hielt, wonach den Steuerpflichtigen spätestens im Rekursverfahren eine erhöhte Substanziierungspflicht trifft, sodass die Untersuchungspflicht der Behörden entsprechend eingeschränkt wird. Mithin seien steuermindernde Tatsachen spätestens im Rekursverfahren rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Doch könne dies nur für den Normalfall zutreffen, wo die Verhältnisse überschaubar seien und der Nachweis für die Abzugsberechtigung mit sachdienlichen Beweismitteln problemlos zu erbringen sei. Anders verhalte es sich indes dort, wo es "um komplexe rechtliche (oder sachverhaltsbezogene) Fragen im Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen geht". Bei solcher Konstellation entgehe es einem "nicht rechtskundigen Pflichtigen" vielfach, was dem Nachweis derartiger Tatsachen diene. Darum dürfe ihm nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Entlastungsmaterial überbunden werden. Vielmehr obliege es der Steuerbehörde bzw. der Rekurskommission, einem – wie hier – mitwirkungswilligen Steuerpflichtigen aufzuzeigen, welche Unterlagen zur Sachverhaltserstellung noch erforderlich seien. Im vorliegenden Fall hätten die Pflichtigen drei für die Beurteilung des Sachverhalts wesentliche Dokumente (Solidarbürgschaftsvertrag, Vergleich, Auszahlungsbeleg) spätestens im Einspracheverfahren vorgelegt. Eine Aufforderung zur Vorlage weiterer Beweismittel, um das Zustandekommen der Solidarbürgschaft offenzulegen, sei indes unterblieben. Das aber hätte hier geschehen müssen. Unter solchen Umständen liege eine Verletzung der Untersuchungspflicht vor. Unter Berücksichtigung der massgeblichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei aufgrund der nachzuholenden Untersuchung des erheblichen Sachverhalts zu prüfen, ob die "Anwendungsvoraussetzungen von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG" erfüllt seien.

b) Dazu drängen sich zwei Bemerkungen auf:

aa) Zum einen haben die Pflichtigen in der Steuererklärung 2002 F, einen ausgewiesenen Steuerfachmann, als ihren Stellvertreter bezeichnet. Sodann waren die schriftlichen Auflagen und Verfügungen im ursprünglichen Einschätzungsverfahren an ihn gerichtet. Aufgrund der Akten ist erstellt, dass die Pflichtigen stets durch ihn vertreten waren oder dieser sie wenigstens unterstützt hat. In den Einspracheschriften ebenso wie in der Rekurs- und Beschwerdeeingabe erschien der Vertreter zwar nicht (mehr). Indes ist aus der Argumentation und der Wortwahl unschwer zu schliessen, dass die Pflichtigen diese Eingaben nicht eigenständig entworfen haben. Ein Indiz dafür mag auch sein, dass zwischen Abfassungs- und Einreichungsdatum mitunter mehrere Tage lagen, so z.B. bei der Rekurs-/Beschwerdeeingabe im ersten Rechtsgang (6. November/13. November 2007; 2 ST 2007.382). Sodann ist die entsprechende Postaufgabe in G, dem Wohn- und Geschäftsort von F, und nicht etwa am Domizil der Pflichtigen in D erfolgt (ebenso die Einsprache vom 5./6. Juli 2006). Auch sind Rechtsmitteleingaben in einem Couvert von F eingereicht worden.

Es trifft wohl zu, dass die Pflichtigen im Steuerrecht nicht bewandert sind. Doch ist ihnen das Sachwissen ihres Vertreters und Beraters anzurechnen. In diesem Licht lässt sich die Feststellung, sie seien als Laien zu betrachten, weshalb die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde sowie der Rekurskommission im ersten Rechtsgang umfassender gewesen sei und keine erhöhten Anforderungen an deren Substanziierungspflicht hätten gestellt werden dürfen, kaum ernsthaft halten. Dies allein schon darum, weil sie im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren offen durch eine rechtskundige Person (F) vertreten waren und es deren Aufgabe gewesen wäre, die sachdienlichen Angaben zu machen und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen. F, der im Übrigen auch als aktienrechtliche Revisionsstelle bei der E, der ... AG und der ... AG geamtet hat bzw. amtiert, ist von Beginn an als Vertreter in Erscheinung getreten. Ein Mandatsentzug ist offenbar nie erfolgt und jedenfalls seitens der Pflichtigen den Behörden gegenüber nie bekanntgemacht worden. An der Rechtslage ändert auch der Umstand nichts, dass der Vertreter in den anschliessenden Verfahren (bis vor Bundesgericht) nicht mehr offen in Erscheinung trat. Abgesehen davon, dass bei solcher Lage der Dinge die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden auch aus Sicht des Bundesgerichts berechtigterweise eingeschränkt war, hiesse anders zu urteilen, jene nicht fachkundigen Steuerpflichtigen besser zu stellen, welche sich lediglich im Hintergrund von Fachleuten beraten und dort ihre Eingaben verfassen lassen, als jene, bei welchen das Vertretungsverhältnis offengelegt ist. Hätte das Bundesgericht die tat-

sächlichen Verhältnisse bezüglich der steuerrechtlichen Fachkunde erkannt, so hätte eine Rückweisung unterbleiben müssen, wie aus den Urteilsabwägungen zwingend zu schliessen ist. Bei solchen Verhältnissen hätte es nämlich am Vertreter, dem die massgeblichen Rechtsfragen bekannt waren oder bekannt sein mussten, gelegen, selber für die Beschaffung der erforderlichen Beweisgrundlagen zu sorgen.

Gleichwohl war das kantonale Steueramt gehalten, die bundesgerichtliche Anweisung zu befolgen. Denn das Bundesgericht könnte in einem allfälligen zweiten Rechtsgang seinen ursprünglichen Entscheid nicht in Wiedererwägung ziehen, nach freier richterlicher Überzeugung ein neues Urteil fällen und dabei seine früheren Erwägungen ändern, falls es zu einer besseren Erkenntnis gelangt. Es ist nämlich im konkreten Fall an seine ursprüngliche Rechtsauffassung ebenso gebunden wie die untere Instanz, an welche die Rückweisung erfolgt (Ulrich Meyer, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, Art. 107 N 18).

bb) Zum andern ist festzuhalten, dass die Pflichtigen – zu Recht – nicht mehr geltend machen, die Solidarbürgschaft habe einen geschäftlichen Hintergrund, indem die entsprechenden Zahlungen der Abtragung einer zum Geschäftsvermögen zählenden Schuld gedient hätten. Das Bundesgericht hat die Behörden einzig angehalten zu prüfen, ob in Anbetracht des vollständig untersuchten Sachverhalts die Voraussetzungen erfüllt seien, um Art. 26 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) anzuwenden. Damit ist gesagt, dass ein Abzug allein unter diesem Titel infrage kommen kann. Offen bleibt, ob diese Norm überhaupt einzugreifen vermag.

2. a) Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer natürlicher Personen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 bis 23 DBG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften sind die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 bis 33 DBG absetzbar (Art. 25 DBG). Art. 26 Abs. 1 DBG lautet wie folgt:

"Als Berufskosten werden abgezogen:

a) die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte;

- b) die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit;
- c) die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten;
- d) die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten."

Der Begriff der Berufskosten laut Art. 26 DBG umfasst nicht nur sog. finale Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens getätigt werden und mit ihr in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen. Abzugsfähig sind unter Umständen auch "kausale Kosten" (d.h. solche, die nicht zum Zwecke der Einkommenserzielung gemacht werden, sondern eine Folge der beruflichen Tätigkeit sind), wenn sie direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden. Diesfalls geht es um willensunabhängige Ausgaben infolge Eintritts eines mit der Erwerbstätigkeit verbundenen, nicht ohne Weiteres vermeidbaren Risikos (vgl. u .a. BGE 124 II 29 E. 3a S. 32; ASA 67 480 E. 2c; 64 232 E. 2; StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2 E. 3 .1). Diese Voraussetzungen können nicht nur bei Kausalhaftungen erfüllt sein, sondern unter Umständen auch in Fällen der Verschuldenshaftung, z.B. bei der Organhaftung des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft. Laut konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten als Berufsauslagen Kosten, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen vernünftigerweise nicht zuzumuten ist (8. Januar 2010, 2C\_466/2009).

Unter die übrigen erforderlichen Berufskosten im Sinn von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG können gemäss der Praxis auch erwerbsbezogene Schadenersatzleistungen fallen. Als genügend engen Zusammenhang zwischen dem Beruf und dem zu leistenden Schadenersatz verlangt die Praxis ein Betriebsrisiko, das derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden ist, dass es bei deren Ausübung in Kauf genommen werden muss. Das Herbeiführen des ersatzpflichtigen Schadens bildet somit einen Teil des Risikos, welches die Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt, und erscheint als eine nicht ohne Weiteres vermeidbare Begleiterscheinung davon. In diesem Fall wird auch die für die Besteuerung massgebliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch das betreffende Risiko begrenzt. Nicht abzugsfähig sind hingegen Zahlungen, deren Ursache den Rahmen dessen sprengt, was noch als mit der Ausübung der Erwerbstätigkeit üblicherweise verbundenes Risiko gelten kann, z.B. wenn eine Verschuldenshaftung auf einem krassen und aussergewöhnlichen Fehlverhalten beruht bzw. grobfahrlässig oder sogar absichtlich herbeigeführt worden

ist (vgl. zum Ganzen ASA 64, 232 E. 3; StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2 E. 3 und 2009 B 22.3 Nr. 99; ZStP 12, 80 E. 2).

Das Bundesgericht hat mit aller Deutlichkeit festgehalten, es liege nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, darüber zu befinden, ob die geltend gemachten Kosten abzugsfähig seien; massgeblich sei einzig die gesetzliche Regelung (16. Dezember 2008, 2C\_566/2008). Sodann genüge irgendein Zusammenhang zwischen Kosten und Einkommenserzielung nicht; erforderlich sei vielmehr die vom Gesetz geforderte Intensität des Konnexes. Gehe es um Schadenersatzleistungen, sei primär zu prüfen, ob und inwiefern die Vermeidung einer solchen Zahlung (richtiger wohl die Verpflichtung zu einer solchen Leistung) dem Berufstätigen zuzumuten sei. Damit direkt verbunden sei die Frage, ob bzw. in welchem Umfang die Zahlung dessen üblichem Berufsrisiko entspreche. Bezüglich der Beurteilung von Unüblichkeit bzw. Vermeidbarkeit eingegangener "Betriebsrisiken" (besser: Berufsrisiken) könne von Bedeutung sein, ob der Verantwortliche, der nicht dafür gesorgt hat, dass der Arbeitgeber die gesetzlich vorgeschriebenen Sozialversicherungsbeiträge zugunsten der Mitarbeitenden leistet, eine allen zugemutete und üblicherweise auch vollumfänglich respektierte Pflicht nicht erfüllt habe.

Die entsprechenden Bestimmungen des kantonale Rechts (§§ 25 und 26 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG) lauten gleich und sind mit demselben Inhalt gefüllt.

b) Der Pflichtige war massgeblich an der E beteiligt (der genaue Umfang der Beteiligung ist auch nach durchgeführter Untersuchung unbekannt; Belege fehlen und auch aus den Steuererklärungen lässt sich mangels genauer Deklaration nichts Verlässliches ableiten) und bis zum 12. August 1998 deren Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag hatte er sich am 27. Juni 1997 verpflichtet, der Vorsorgeeinrichtung als Solidarbürge im Höchstbetrag von Fr. 600'000.- für sämtliche Forderungen zu haften, welche die Vorsorgeeinrichtung gegenüber der E aus dem Sammelstiftungs-Vertrag Nr. ... bereits besitzt oder in Zukunft erlangen wird. Streitig ist, ob der Pflichtige diese Verpflichtung in seiner Funktion als Verwaltungsrat eingegangen ist. Unbestritten ist, dass die in der Folge der Aktivierung der Bürgschaft zufolge Zahlungsunfähigkeit und Löschung der Schuldnerin (E) ausgelösten Zahlungen des Pflichtigen (im Steuerjahr 2002 sind davon Fr. 100'000.-

betroffen) höchstens dann als Berufsauslagen in Abzug gebracht werden können, wenn diese Frage zu bejahen ist.

3. Nach durchgeführter erweiterter Untersuchung ergibt sich folgendes Bild:

a) Die sich aus drei Gesellschaften, nämlich der E, der ... AG und der ... bestehende Unternehmensgruppe des Pflichtigen (neben ihm sollen auch seine Ehefrau sowie seine drei Töchter beteiligt gewesen sein) geriet ab 1994 in finanzielle Schwierigkeiten, und zwar wegen der Immobilienkrise, des rauerer Klimas im Kreditwesen sowie der verschlechterten Zahlungsmoral der Kunden. Dadurch entstanden Liquiditätsengpässe. Hauptkreditgeberin für diese Unternehmen, welche mehrere Liegenschaften hielten, war eine schweizerische Bank. Diese hat auch private Liegenschaften des Pflichtigen und seiner drei Töchter hypothekiert. Laut Aussage des Pflichtigen hat die Bank unterschiedslos ihn für alle Schulden in die Pflicht genommen. Daneben war die Trägerin der Vorsorgeeinrichtung Kreditgeberin der E sowie des Pflichtigen privat, indem sie Hypothekarkredite im ersten Rang gewährt hatte. Die E stand zudem mit der Vorsorgeeinrichtung auch insofern in geschäftlicher Beziehung, als sie ihr Personal im Rahmen der beruflichen Vorsorge bei der BVG-Sammelstiftung der Vorsorgeeinrichtung angeschlossen hatte. Seit Frühjahr 1998, als sich die zur Zahlung fälligen Ausstände an Zinsen und Amortisationsleistungen auf rund Fr. 2,3 Mio. (davon gegenüber der Bank auf rund Fr. 1,3 Mio.) beliefen, waren verschiedene Sanierungsmassnahmen im Gang. Gleichwohl gelang es nicht, die finanzielle Schieflage der E zu beheben, mit der Folge, dass sie im Herbst 1998 in Konkurs ging. Nicht nur gegenüber der Bank war die Lage kritisch, sondern auch die Beziehungen zur Vorsorgeeinrichtung waren angespannt. Zu den Rückständen bei der Vorsorgeeinrichtung sei es gekommen, so die Pflichtigen, weil die Bank Mietzinseinnahmen seit 1995/96 verabredungswidrig nicht zwecks Schuldentilgung bei der Vorsorgeeinrichtung an diese weitergeleitet habe. Zudem habe die Bank Garantieverträge mit sofortiger Wirkung ausser Kraft gesetzt und zugesagte Baukredite nicht freigegeben, mit der Folge, dass Arbeiten der E nicht bezahlt werden konnten. Angesichts der Rückstände bei ihr (allein bei Sammelstiftung betrugen diese 1997 zu Beginn Fr. 678'216.- und am Ende Fr. 695'535.-) drängte auch die Vorsorgeeinrichtung auf eine Sanierung. Im Frühjahr 1997 soll es in diesem Zusammenhang zu Besprechungen mit Mitarbeitern der Vorsorgeeinrichtung gekommen sein, wobei diese dem Pflichtigen klar gemacht hätten, er sei allein "haftbar und verantwortlich" für alle Ausstände. Dabei sei ein Konzept zur Bereinigung der schlechten

finanziellen Situation ausgearbeitet worden. Dazu habe aus Sicht der Gläubigerin zwingend die Solidarbürgschaft des Pflichtigen über Fr. 600'000.- gehört. Im Übrigen habe dieser privat verschiedentlich grössere Beträge anstelle der E bezahlt.

b) Das Steueramt hat die Pflichtigen u.a. aufgefordert, detaillierte Ausführungen zum Zustandekommen des Solidarbürgschaftsvertrags vom 27. Juni 1997, namentlich hinsichtlich Bestand, Art und Charakter einer Verpflichtung von A als Verwaltungsrat, diese Bürgschaft einzugehen, zu tätigen. Dazu seien die entsprechenden schriftlichen Unterlagen einzureichen. Trotz Mahnung wurde diese Aufforderung letztlich nicht bzw. nicht vollständig erfüllt. Nach Angaben der Pflichtigen gab es "keinen Schriftverkehr" hinsichtlich des genauen Zustandekommens der Bürgschaft. Sodann seien alle Unterlagen der E vom Konkursamt beschlagnahmt und in der Folge vernichtet worden, mithin nicht mehr verfügbar. Unter solchen Umständen fehlt es nach wie vor an geeigneten Beweismitteln; verfügbar sind im Grund einzig die Behauptungen der Pflichtigen. Erstellt ist aufgrund der (den Pflichtigen bekannten) Klageantwort der BVG-Sammelstiftung der Vorsorgeeinrichtung vom März 2000 im Aberkennungsprozess, dass diese und der Pflichtige im Sommer einen Tilgungsplan zur Abzahlung der Prämienausstände der E vereinbart haben. Voraussetzung dafür war angesichts der hohen Ausstände eine Solidarbürgschaftsverpflichtung über Fr. 600'000.- gewesen, welche die Vorsorgeeinrichtung am 12. Juni 1997 zur Gegenzeichnung habe zukommen lassen. Der vereinbarte Betrag ist nach unwidersprochener Aussage der Vorsorgeeinrichtung aufgrund einer "ganzheitlichen Lagebeurteilung" zustandegekommen. Die Ratentilgungsvereinbarungen (offenbar ebenfalls vom 27. Juni 1997) zulasten der E (über monatlich Fr. 55'000.-) hat der Pflichtige als deren Verwaltungsratspräsident unterzeichnet. Anzuführen ist, dass die Vorsorgeeinrichtung den Anschlussvertrag am 31. Juli 1998 gekündigt hat, weil sich die E nicht an die Abmachungen im Tilgungsplan gehalten habe.

c) Massgeblich sind einzig die Vorgänge bis zum Tag der Unterzeichnung der Solidarbürgschaft. Nachträgliche Ereignisse und Umstände sind unbeachtlich, weil sie ohne Einfluss auf den Entscheid des Pflichtigen, die Solidarbürgschaftsverpflichtung einzugehen, bleiben mussten. Zu beachten ist sodann, dass der Pflichtige am Geschehen in doppelter Funktion beteiligt war, nämlich als Verwaltungsratspräsident der E sowie als deren massgeblicher Aktionär. Vorentscheidend für die Frage der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Zahlungen von zusammen Fr. 100'000.- ist darum, ob

überhaupt ein Zusammenhang zwischen der Aktivität des Präsidenten des Verwaltungsrats der E und der Solidarbürgschaft besteht.

aa) Nach Zivilrecht obliegen dem Verwaltungsrat der Aktiengesellschaft verschiedene Aufgaben; dessen Kernaufgaben sind in Art. 716 Abs. 1 OR festgeschrieben. So steht ihm namentlich die Oberleitung der Gesellschaft zu (Ziff. 1). Gestützt auf Art. 716b OR kann er die Geschäftsführung an einzelne Mitglieder oder Dritte übertragen. Er vertritt die Gesellschaft gemäss Art. 718 Abs. 1 OR nach aussen. Die Mitglieder des Verwaltungsrats haben ihre Aufgaben (ebenso wie Dritte, welche mit der Geschäftsführung befasst sind) "mit aller Sorgfalt" zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. In diesem Sinn tragen sie eine Interessenwahrungspflicht gegenüber der Gesellschaft. Als Unsorgfalt gilt nicht nur "schludrige" Arbeit; eine solche liegt auch dann vor, wenn der Verwaltungsrat eine ihm zukommende Aufgabe nicht erkennt oder wenn er trotz Erkenntnis nicht handelt (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4.A., 2009, § 13 N 566). Die typische Unsorgfalt besteht nicht in einer Tat, sondern in einer Unterlassung. Der Vorwurf der Unsorgfalt bedingt nicht, dass eine unterlassene Handlung sich im Nachhinein - bezogen auf den Erkenntnisstand im ursprünglichen Zeitpunkt – als möglich und zweckmässig erweist; vielmehr muss sie sich aus dieser Optik als geradezu unerlässlich herausstellen (Böckli, § 13 N 567). Besondere Sorgfalt verlangt die Rechtsprechung vom Verwaltungsrat im Bereich des Sozialversicherungsrechts, wozu nebst der AHV, der IV, der EO und anderer Versicherungen auch die berufliche Vorsorge zählt, jedenfalls soweit sie deren öffentlich-rechtlich geregelten obligatorischen Teil betrifft (Maurer/Scartazzini/Hürzeler, Bundessozialversicherungsrecht, 3.A., 2009, § 2 Rz 16 f.). Der Verwaltungsrat nimmt diesbezüglich für Abgaben (entgegen der gesetzlichen Norm) gleichsam eine Garantstellung ein (Böckli, § 13 N 572). Dabei ist allerdings festzuhalten, dass sich die strenge Gerichtspraxis, soweit erkennbar, ausschliesslich auf die AHV und allenfalls auf die IV bezieht (vgl. Watter/Roth Pellanda, in: Basler Kommentar, 3. A., 2008, Art. 717 N 11), wo Art. 52 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 bestimmt, dass ein Arbeitgeber, welcher durch absichtliche oder grobfahrlässige Missachtung von Vorschriften der Versicherung einen Schaden zufügt, diesen zu ersetzen hat (für die IV: Art. 66 Satz 2 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959). Anders ist vor diesem Hintergrund mangels einer entsprechenden Sonderbestimmung für die berufliche Vorsorge zu entscheiden; in diesem Bereich gelten die erwähnten allgemeinen Regeln des Zivilrechts. Das Bundesgericht hat ohnehin erkannt, Zahlungsrückstände betreffend

AHV-Beiträge liessen nicht aufgrund einer Vermutung zwingend darauf schliessen, das betreffende Organ habe schuldhaft gehandelt (BGE124 V 253 E. 4). Namentlich vorübergehende Liquiditätsprobleme genügten dafür nicht. In der Ausübung der Geschäftstätigkeit steht dem Verwaltungsrat ein erheblicher Ermessensspielraum zu; Entscheide, welche sich innerhalb dieses Spektrums bewegen, sind nicht schon deshalb pflichtwidrig, weil sie sich später als unzweckmässig oder falsch erweisen (Böckli, § 13 N 581 f.). Befindet sich die Gesellschaft in einer Sanierungsphase, hat der Verwaltungsrat für die Bereinigung der Bilanz sowie die Wiederherstellung einer hinreichenden Eigenkapitalbasis, der für den Betrieb erforderlichen Liquidität und einer nachhaltigen Rentabilität zu sorgen; er ist verpflichtet, sich um das notwendige Eigenkapital zu bemühen (Böckli, §§ 3 N 716 und 732). Der Verwaltungsrat hat sich in seiner Finanzverantwortung ganz allgemein um eine den tatsächlichen Verhältnissen angemessene Eigenkapitalbasis zu kümmern (Böckli, § 1 N 272). Daraus zu schliessen, er sei gehalten, in seiner Funktion selber dafür aufzukommen, also eigene Mittel dafür zu verwenden, wäre völlig verfehlt. Seine Aufgabe kann es einzig sein, in dieser Hinsicht in geeigneter Weise aktiv zu werden und die Initiative zu ergreifen, sobald erkennbar ist, dass die Eigenkapitalbasis nicht mehr angemessen ist. Misslingen seine Bemühungen, so muss er nicht selber einspringen. Es ist die Sache Dritter, so der Altaktionäre, anderer Personen oder z.B. einer Bank, neues Kapital aufzubringen. Sanierungsmassnahmen umfassen stets ein Bündel von Vorkehren, wobei finanzielle Massnahmen im Vordergrund stehen. Infrage kommen namentlich der Zuschuss neuen Eigenkapitals, Rangrücktritt und Forderungsverzichte. Denkbar als Sanierungsmassnahme kann auch der Abschluss eines Solidarbürgschaftsvertrags einer finanziell potenten Drittperson zugunsten der angeschlagenen Gesellschaft sein; damit kann die Sicherheit der Gesellschaftsgläubiger gestärkt werden. Der Verwaltungsrat kommt seiner gesetzlichen Verpflichtung nach, wenn er sich nach Kräften einsetzt; er haftet jedoch nicht für eine hinreichende Kapitalausstattung (Böckli, § 1 N 275). Verletzt der Verwaltungsrat seine Pflichten schuldhaft, so kann er für den angerichteten Schaden persönlich haftbar gemacht werden; notwendig ist ein absichtliches oder fahrlässiges Verhalten (Art. 754 Abs. 1 OR). Klageberechtigt sind die Gesellschaft, die Aktionäre und, im Fall des Konkurses, die Gesellschaftsgläubiger (Art. 755 f. OR). Voraussetzung bei alledem ist ein Schaden, eine schuldhaftes Pflichtverletzung und ein adäquater Kausalzusammenhang. Als Pflichtverletzungen kommen namentlich ein Verstoss gegen das Einlagerückgewährsverbot, der Entzug von Geschäftsaktiven ohne entsprechenden Gegenwert, das Eingehen eines Klumpenrisikos und der Verzicht auf eine ordnungsgemässe Buchführung oder eine seriöse

Finanzplanung infrage (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 37 N 22 ff.).

Den Aktionär trifft eine einzige Pflicht, nämlich jene zur Liberierung seiner Aktien (Art. 680 Abs. 1 OR; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 42 N 2); eine Treuepflicht des Grossaktionärs ist höchstens faktischer oder moralischer, jedoch nicht rechtlicher Natur (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 42 N 14, 26 ff.). Freiwillige Leistungen stellen v.a. bei Gesellschaften mit beschränktem Aktionärskreis sowie im Konzernverhältnis ein wichtiges Sanierungsmittel dar (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 42 N 23).

bb) Es gilt, das Verhalten des Pflichtigen in diesem Licht zu würdigen.

aaa) Die ... war aus verschiedenen Gründen in der Mitte der Neunzigerjahre des vorigen Jahrhunderts finanziell in einer äusserst schwierigen und angespannten Lage. Sie geriet in einen eigentlichen Überlebenskampf; dabei ging es um die Rettung des Lebenswerks des Pflichtigen. Namentlich die Immobilienkrise, Restriktionen der Hausbank sowie die verschlechterte Zahlungsmoral von Kunden waren Ursache dieser prekären Situation. Die davon mitbetroffene E konnte ihren Verpflichtungen gegenüber der Vorsorgeeinrichtung in zweierlei Hinsicht nicht mehr vollumfänglich nachkommen: Zum einen war sie mit Zins- und Amortisationsleistungen aus ihren Hypothekerverpflichtungen in Verzug; zum andern erfüllte sie ihre Verpflichtung, die vereinbarten Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung zu leisten, nicht mehr gänzlich. Der Pflichtige, der als Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer die volle Verantwortung trug, sah sich in dieser misslichen Situation im Interesse der E zu Massnahmen gezwungen, welche den die Existenz bedrohenden Liquiditätsengpass entschärften. Getragen waren die Vorkehren von der Hoffnung und der damals berechtigten Aussicht, der AG damit das Überleben zu sichern und sie in absehbarer Zeit wieder nachhaltig in die Gewinnzone zu führen. Die Vorsorgeeinrichtung stand diesem Vorgehen verständnisvoll und wohlwollend gegenüber. Allerdings verlangte sie von der E einen Tilgungsplan, namentlich zur Begleichung der Prämienausstände. Dies geschah nicht zum ersten Mal im Sommer 1997. Das zeigt, dass die Gläubigerin der Guthaben aus BVG-Prämien zu jener Zeit insofern mit einem Zahlungsaufschub in Anbetracht der besonderen Umstände und in Kenntnis der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage der E einverstanden war. Doch verlangte sie zusätzliche Sicherheiten. Der Pflichtige war als Verwaltungsrat gehalten, mögliche Massnahmen auszuloten, um diese Forderung zu erfüllen. Er war einzig verpflichtet, für Sicherheiten, neues Kapital oder eine andere Entlastungsmassnahme zu

sorgen; selbstverständlich war es in dieser Funktion nicht seine Aufgabe, die geeigneten Massnahmen selber zu ergreifen bzw. die notwendigen Mittel selber zur Verfügung zu stellen. Dies konnte und durfte von ihm als Verwaltungsrat nicht erwartet werden. In diesem Licht hat er seine ihm gemäss Gesetz aufgetragene Sorgfaltspflicht im Sinn von Art. 717 OR vollumfänglich erfüllt, indem er dafür gesorgt hat, dass die von der Gesellschaftsgläubigerin verlangte Sicherheit im Juni 1997 gestellt wurde. Mit gutem Grund kann ihm kein Vorwurf gemacht werden, er habe es versäumt, zwecks Überlebens der E aus damaliger Sicht notwendige Vorkehren zu treffen, oder aber er hätte unnötige schädigende Massnahmen unterlassen müssen. Dass über diese Gesellschaft später gleichwohl der Konkurs eröffnet und das entsprechende Verfahren am im Jahr 1998 mangels Aktiven eingestellt werden musste, kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden. Unter solchen Umständen musste er nicht befürchten, wegen seiner Handlungen oder Unterlassungen im Rahmen der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit zur Rechenschaft gezogen zu werden.

Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall diametral vom Präjudiz vom 4. November 2002 (BGr, 2A.252/2002). Dort hatte der Verwaltungsratspräsident der Einmannaktiengesellschaft einer Drittperson nicht interveniert, als der Gesellschaft Mittel zugunsten eines privaten Immobilienprojekts der Alleinaktionärin entzogen wurden, indem dieser ein ungesichertes, zinsloses und unbefristetes Darlehen gewährt wurde. Allein schon solches Verhalten des Verwaltungsrats war pflichtwidrig. Als Folge davon wurde die Gesellschaft zahlungsunfähig. Der Verwaltungsratspräsident unterliess es trotzdem, die zwingend vorgeschriebenen Sanierungs- und Benachrichtigungsmassnahmen zu ergreifen. Damit hatte er seine Pflichten als Verwaltungsrat in grober Weise verletzt. Das zuständige Bezirksgericht stellte einen schwersten Verstoss gegen die aus Art. 717 OR folgende Sorgfaltspflicht fest. Einer Verantwortlichkeitsklage war darum Erfolg beschieden. Das Bundesgericht hat auch gestützt darauf festgehalten, mit dem Verhalten habe der Verwaltungsratspräsident, indem er die Aushöhlung der Gesellschaft durch Gewährung ungesicherter betrieblicher Darlehen für das private Immobilienprojekt der Alleinaktionärin zugelassen oder jedenfalls nicht verhindert habe, sich mitschuldig gemacht; von einem vernünftigerweise in Kauf zu nehmenden "Geschäftsrisiko" (besser: Berufsrisiko) könne keine Rede sein. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dem Vermögen der Gesellschaft grundsätzlich ganz allgemein keine Mittel für die Verfolgung gesellschaftsfremder Zwecke entnommen werden dürfen.

bbb) Der Einwand der Pflichtigen, die im BVG niedergelegte persönliche Haftung des Verwaltungsrats für Personalbeiträge habe den Pflichtigen "unmittelbar" gezwungen, die Solidarbürgschaft einzugehen, geht mithin an der Sache vorbei. Es trifft eben nicht zu, dass er die Verpflichtung "im Hinblick auf seine direkt und ohne weiteres aus dem Gesetz fliessende Verantwortlichkeit und Belangbarkeit für die Beiträge an die obligatorische berufliche Vorsorge der durch ihn vertretenen Gesellschaft" nicht als Privatperson, sondern als Mandatsträger eingegangen ist und die entsprechenden Zahlungen in dieser Funktion geleistet hat. Ebenso wenig vermag die Bestreitung der steueramtlichen Feststellung, "das Eingehen von Bürgschaften durch Verwaltungsräte zugunsten der Gesellschaft gehöre überhaupt und generell nicht zur Aufgabe, welche die Tätigkeit als Verwaltungsrat gewöhnlich mit sich bringt", zu stechen. Beizupflichten ist den Pflichtigen immerhin insoweit, als nicht erkennbar ist, dass dem Pflichtigen vorgeworfen werden könnte, er habe als Verwaltungsrat der E pflichtwidrig und insofern schuldhaft gehandelt.

ccc) Wie es sich verhalten hätte, wenn Beiträge an die AHV/IV betroffen gewesen wären, mag hier offenbleiben, ging es doch um Beiträge an die 2. Säule (BVG). Immerhin sei erwähnt, dass hier ohnehin eine Abmachung mit der Gläubigerin über die Tilgung der Ausstände getroffen wurde und es mithin nicht darum ging, der Vorsorgeeinrichtung zustehende Mittel entgegen deren Willen und Einverständnis anderweitig zu verwenden (insofern lagen die Dinge ähnlich wie im BGr-Urteil vom 30. Juni 1998, 124 V 253, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Hinzu kommt, dass die praxisgemässe "Quasi-Garantstellung" des Beitragsschuldners eben nur für den AHV/IV- und nicht für den BVG-Bereich greift. In der Einspracheschrift vom 5. Juli 2006 führen die Pflichtigen wohl aus, der Pflichtige sei als Verwaltungsrat "nach den gesetzlichen Vorschriften des BVG für die Personalbeiträge unmittelbar persönlich haftbar" gewesen. Und am 17. September 2009 machen sie geltend, "bei Weigerung (wohl der Unterzeichnung der Solidarbürgschaftsverpflichtung) hätte ich (d.h. der Pflichtige) ein Strafverfahren als Verwaltungsrat gehabt". Beide Behauptungen entbehren nach dem Gesagten eines realen Hintergrunds und sind sachwidrig.

ddd) Sodann ist zu erwähnen, dass sich aus dem bundesgerichtlichen Urteil vom 7. April 2005 (2P.112/2004, [www.bger.ch](http://www.bger.ch) = StR 2006, 36 ff.) zugunsten der Pflichtigen nichts ableiten lässt. Dort ging es um die Solidarbürgschaft eines selbstständig-erwerbenden Architekten, welche dieser eingegangen ist, um die Schuld einer Immobiliengesellschaft abzusichern, deren Alleinaktionär er war. Fraglich war, ob die als Folge

der Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin von ihm geleisteten Zahlungen einkommensmindernd anzurechnen seien. Massgeblich war dort eben nicht die Frage, ob er die Solidarbürgschaft als Privatperson bzw. im Rahmen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit (als Verwaltungsrat) eingegangen war. Entscheidend war bei Licht betrachtet vielmehr, dass es sich bei der Beteiligung um ein Geschäftsaktivum handelte und der Bürge das Solidarbürgschaftsversprechen im Zusammenhang mit seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit angegeben hatte; darum waren die Zahlungen geschäftlich bedingt und gestützt auf Art. 21 lit. a des damals gültigen Genfer Steuergesetzes (welche Bestimmung Art. 27 Abs. 1 bzw. 2 DBG entspricht; heute GE Art. 3 Abs. 3 LIPP V) von den steuerbaren Einkünften – als Geschäftsaufwand – abzugsfähig. Insofern ist der Hinweis im Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts vom 16. Dezember 2008 (E. 5) wenig hilfreich.

cc) Ist nach alledem ein Zusammenhang zwischen der Solidarbürgschaft und der Tätigkeit des Pflichtigen als Verwaltungsrat weder dargetan noch erkennbar, liegt es auf der Hand, dass dieser die Verpflichtung im Rahmen der Sanierungsmassnahme als Aktionär eingegangen ist. Wie gesehen, ist es Aufgabe des Verwaltungsrats, Sanierungsmassnahmen zu orton, einzuleiten und nach Möglichkeit zu einem guten Ende zu führen. Hingegen ist es Sache Dritter, und dabei primär der Aktionäre (einer Familien-AG) und namentlich des Haupt- oder Alleinaktionärs, solche Massnahmen zu treffen und zu finanzieren, auch wenn keine rechtliche Verpflichtung dazu besteht. Mithin steht fest, dass sich der Pflichtige zur Solidarbürgschaft als Privatperson und Aktionär und nicht in Ausübung seiner Verwaltungsrats-tätigkeit verpflichtet hat. Als Verwaltungsratspräsident der E war er gehalten, nach Sanierungsmassnahmen zu suchen und, soweit möglich, solchen zum Durchbruch zu verhelfen; und als Aktionär trug er die entsprechenden Massnahmen. Als solcher sah er sich namentlich aus zweierlei Gründen veranlasst, aktiv zu werden: Einerseits ging es um den Versuch der Rettung seines Lebenswerks; andererseits konnte er hoffen, damit einen Verlust im Zusammenhang mit seinem finanziellen Engagement zu verhindern oder wenigstens zu minimieren. Insofern erweist sich die Eventualbegründung im Einspracheentscheid entgegen der Meinung der Pflichtigen als zutreffend. Solche Sanierungsmassnahmen sowie allfällige spätere Zahlungsflüsse einer Privatperson sind einkommenssteuerlich irrelevant. Dass der Pflichtige nicht Alleinaktionär, sondern nur, aber immerhin massgeblicher Aktionär war, spielt bei alledem keine Rolle. Denn obgleich auch seine Ehefrau (die Pflichtige) und seine Kinder Mitaktionäre gewesen sein sollen, erachtete er die Gruppe als sein Imperium und sein Lebenswerk. Insofern war vorab er gefordert.

dd) Am Rande sei erwähnt, dass sich die Beurteilung der Lage nicht ändert, falls der Fokus auf die Geschäftsleiterfunktion gerichtet wird. Zu Recht wird denn auch nicht geltend gemacht, die streitbetroffenen Zahlungen seien in diesem Zusammenhang als Berufsauslagen des Pflichtigen von den Einkünften absetzbar.

4. Nach dem Gesagten sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

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

[...]