



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

---

1 ST.2010.219  
1 DB.2010.162

## Entscheid

9. Dezember 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Alexander Widl und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

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

Nr. 1 vertreten durch Dr. Balsiger & Partner AG,  
Pfistergasse 38, 4800 Zofingen,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2004 und Direkte Bundessteuer 2004**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war bis Ende Januar 2003 in leitender Position unselbstständig erwerbstätig. Anschliessend bezog er bis Mitte August 2003 Taggelder der Arbeitslosenversicherung. Per 28. August 2003 trug er im Handelsregister die Einzelfirma "C" mit Sitz in D ein. Damit erzielte er im Jahr 2004 einen Reingewinn gemäss Abschluss 2004 bzw. gemäss Hilfsblatt A von Fr. 174'379.-.

Im Juni/Juli 2008 wurden die Geschäftsjahre 2004 und 2005 der Einzelfirma einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Dabei stellte die Revisorin u.a. fest, dass der Pflichtige im Jahr 2004 die Honorare vollumfänglich und 2005 teilweise von der E vereinnahmt hatte. Für letztere Gesellschaft war der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats tätig und hielt an ihr seit Juli 2003 eine Minderheitsbeteiligung. Am 5. Mai 2004 veräusserte er die Beteiligung. Die Revisorin vertrat die Auffassung, der bei diesem Verkauf erzielte Gewinn stelle Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen dar.

Mit Entscheid bzw. Hinweis vom 28. Oktober 2009 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen und seine Ehefrau (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) für die Steuerperiode 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. .- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. .- (direkte Bundessteuer) ein. Dabei erfasste er den Gewinn aus der Veräusserung der Beteiligung an der E als Einkunft aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und bezifferte diesen Gewinn auf Fr. 3'027'958.-. Das steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern setzte er auf Fr. 4'093'000.- fest.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 6. November 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 26./27. November 2009 Einsprache erheben und beantragen, von der Besteuerung des erwähnten Veräusserungsgewinns abzusehen. Eventualiter sei der Gewinn um die darauf geschuldeten Sozialabgaben zu verringern und müsse das steuerbare Vermögen um die durch die Gewinnbesteuerung verursachten AHV- und Steuerschulden gekürzt werden. Zur Begründung liess er zur

Hauptsache vortragen, er sei nicht selbstständig erwerbstätig gewesen, weil die vereinnahmten Honorare der E bloss das Entgelt für seine Tätigkeit als Delegierter deren Verwaltungsrats darstellten und er bei dieser Tätigkeit kein unternehmerisches Risiko getragen sowie stets weisungsgebunden gehandelt habe. Zudem habe er seine gesamte Arbeitszeit der E bzw. deren Tochtergesellschaft zur Verfügung stellen müssen und sei hierfür mit einem monatlichen fixen Betrag von Fr. 20'000.- entschädigt worden. Dergestalt habe er zwar formell, d.h. zivilrechtlich, als Selbstständigerwerbender gearbeitet und abgerechnet, gelte aber steuerlich nicht als solcher. Die Aktien der E bildeten auch nicht Geschäftsvermögen, habe er sie doch anlässlich der Gründung der E im Juli 2003 erworben, als seine Einzelfirma noch nicht existierte, und sie später nie ins Geschäftsvermögen überführt. Für seine Beratertätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats sei ihr Erwerb auch weder technisch noch wirtschaftlich erforderlich gewesen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 21. Juni 2010 hinsichtlich des steuerbaren Einkommens ab und hiess sie hinsichtlich des steuerbaren Vermögens bei den Staats- und Gemeindesteuern teilweise gut, indem es dieses um geschätzte Steuerschulden von Fr. 1,2 Mio. auf Fr. 2'893'000.- reduzierte. Es erwog, der Pflichtige habe mit Gründung der Einzelfirma Ende August 2003 seinen Willen zum Ausdruck gebracht, als selbstständigerwerbender Unternehmensberater tätig zu sein. Zu diesem Zweck habe er namens der Einzelfirma Büroräumlichkeiten gemietet sowie sich bei der AHV-Ausgleichskasse und bei der Mehrwertsteuerbehörde als Selbstständigerwerbender angemeldet. Erst angesichts der drohenden Besteuerung des streitigen Kapitalgewinns wolle er sich im Nachhinein als Unselbstständigerwerbender betrachtet wissen. Auch habe die veräusserte Beteiligung Geschäftsvermögen gebildet, weil sie dem Pflichtigen 2004 sämtliche Honorare der Einzelfirma eingetragen habe. Die auf dem Geschäftsgewinn geschuldeten AHV-Beiträge könne er auch noch später bei deren Bezahlung abziehen, sodass ein Abzug in der Steuerperiode 2004 entfalle.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 22./23. Juli 2010 liessen die Pflichtigen am Hauptantrag der Einsprachen festhalten. Eventualiter sei bei Berechnung des Veräusserungsgewinns zu berücksichtigen, dass eine Überführung der Aktien der E in sein Geschäftsvermögen frühestens per 1. Januar 2004 erfolgt sei, zu welchem Zeitpunkt der Wert der Aktien dem Verkaufspreis vom Mai 2004 entsprochen habe. Auch seien die AHV-Beiträge vom Verkaufsgewinn abzuziehen.

Das kantonale Steueramt schloss am 6. September 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel hinsichtlich des Hauptantrags und auf deren Gutheissung bezüglich der AHV-Beiträge. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien in diesen Rechtsschriften ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Nicht streitig ist, dass dem Pflichtigen im Zusammenhang mit der Abtretung von 270 Aktien der E an die F am 5. Mai 2004 ein Erlös von Fr. 3'297'958.- zugeflossen ist (Revisionsbericht S. 9). Dieser Erlös setzte sich aus einer Barabfindung von Fr. 893'000.- und dem Wert von 60'885 Aktien der F von Fr. 2'404'958.- zusammen, welche Titel dem Pflichtigen von letzterer Gesellschaft als Folge der Quasifusion mit der E abgegeben wurden.

Der Steuerkommissär hat diesen Erlös um den Nominalwert der Aktien der E von Fr. 270'000.- gekürzt und das Ergebnis von Fr. 3'027'958.- als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Demgegenüber bestreitet der Pflichtige das Vorliegen von steuerbarem Einkommen, indem er eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Rahmen seiner Einzelfirma und die Zugehörigkeit der veräusserten Aktien zu deren Geschäftsvermögen in Abrede stellt.

2. a) Nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Gemäss Art. 18 DBG und § 18 StG sind insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (Abs. 1); zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen sodann auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder

buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Abs. 2). Steuerfrei sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG und § 16 Abs. 3 StG – bei der Staats- und Gemeindesteuer vorbehaltlich der Grundstückgewinnsteuer – demgegenüber Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen.

Es stellt sich mithin die Frage, was als selbstständige Erwerbstätigkeit zu gelten hat bzw. welche Gewinnrealisationen als steuerfreie Kapitalgewinne einzustufen sind.

b) aa) Der harmonisierungsrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit entspricht grundsätzlich der bisherigen Zürcher Praxis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 18 N 7 StG). Unter selbstständiger Erwerbstätigkeit wird demnach jede Tätigkeit verstanden, bei der eine Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in einer frei gewählten Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar mit der Absicht auf Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, § 14 N 37 ff.; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 8 N 13 StHG [zit.: Harmonisierung]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 8 StG und Handkommentar zum DGB, 2. A., 2009, Art. 18 N 6 DBG; Markus Reich, Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, in: Blaise Knapp u.a. (Hrsg.), Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, S. 121; StE 1999 B 23.1 Nr. 41, auch zum Folgenden). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Harmonisierung, Art. 8 N 13 ff. StHG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die genannten Elemente umfasst, bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig erwerbstätig wäre. Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG und § 18 StG ist umfassender als jener der Unternehmung, des Geschäfts, Betriebs oder Gewerbes, die eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordern. Das zeigt sich darin, dass Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG nebst den Einkünften

aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und aus freien Berufen auch alle Einkünfte "aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit" für steuerbar erklären.

bb) Wesentliche Unterscheidungskriterien der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit sind die Eigenständigkeit in der Gestaltung der betrieblichen Abläufe, das Fehlen von Weisungsbefugnissen Dritter und das Geschäfts- bzw. Verlustrisiko (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 7 DBG und § 18 N 9 StG, auch zum Folgenden). Der selbständig Erwerbstätige handelt auf eigene Rechnung und auf eigene Gefahr. Das Entgelt für seine Tätigkeit wird nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausgerichtet. Es kann aber nicht gesagt werden, dass ein Erwerbseinkommen, welches nicht Entgelt für eine unselbständige Tätigkeit darstellt, grundsätzlich als solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit anzusehen sei. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit (in Abgrenzung zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit) gelten:

- Vornahme erheblicher Investitionen;
- eigene Geschäftsräumlichkeiten;
- Beschäftigung von eigenem Personal;
- Unternehmerrisiko;
- Tragung voller Verantwortung nach aussen;
- je nach konkreter Auftragslage verschiedene und wechselnde Auftraggeber.

cc) Die Tätigkeit als Verwaltungsrat gilt - selbst wenn sie von einem Anwalt ausgeübt wird - als unselbständige Erwerbstätigkeit (BGE 121 I 259 = ASA 65, 421, BGE 95 121 = Pra 58 Nr. 68 = ASA 39, 323; VGr, 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). Rückstellungen für Verluste im Zusammenhang mit Verantwortlichkeitsklagen sind deshalb nicht möglich (VGr, 19. Dezember 1996 = StE 1997 B 22.3 Nr. 60 = StR 1997, 542 = ZStP 1997, 204; vgl. hierzu kritisch Walter Frei, Die Verantwortung des Verwaltungsrates im Steuerrecht, ZStP 1998, 263). Einzig das Einkommen aus Tantiemen wird bisweilen Art. 18 DBG bzw. § 18 StG zugeordnet.

Bei Beratungsverträgen stellt der Berater seine Kenntnisse auf einem Fachgebiet einem oder mehreren Unternehmen in einem selbständigen Arbeitsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Verfügung. Die gegenseitigen Möglichkeiten

der sofortigen Vertragsauflösung weisen auf den selbstständigen Charakter eines solchen Beratungsauftrags hin, ebenso die fehlende Eingliederung in die Administration, das mangelnde spezielle Weisungsrecht der auftraggebenden Unternehmensleitung und das Nichtvorhandensein der arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit. Der Bezug eigener Angestellter oder die durch Einsatz von Hilfsmitteln bedingten Investitionen sind lediglich als zusätzliche Bestandteile des Unternehmerrisikos zu betrachten (BGE 110 V 72 = Pra 74 Nr. 23).

c) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und gerechte Besteuerung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der (objektiven) Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen diejenigen Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

Geht es um die Frage, ob der bei einer Veräusserung eines Gegenstands bzw. Rechts erzielte Kapitalgewinn steuerfrei sei, ist hierfür grundsätzlich der Steuerpflichtige beweissbelastet. Denn nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte steuerbar und stellt die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG eine Ausnahme davon dar, welche die Steuerschuld mindert. Behauptet jedoch die Steuerbehörde in diesem Zusammenhang, ein Kapitalgewinn sei nicht steuerfrei, weil der Steuerpflichtige eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübe und der Kapitalgewinn auf einem zu dessen Geschäftsvermögen gehörenden Aktivum erzielt worden sei, so ist für das Vorliegen der selbstständigen Erwerbstätigkeit und die Zugehörigkeit des fraglichen Aktivums zum Geschäftsvermögen die Steuerbehörde beweissbelastet. Denn dem Steuerpflichtigen kann für die negative Tatsache, dass keine solche Tätigkeit vorliegt und das Aktivum, mit dem der Kapitalgewinn erzielt worden ist, nicht dem Geschäftsvermögen angehört, nicht der (Haupt-)Beweis auferlegt werden. Indessen obliegt dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis dafür, dass er (ausschliesslich) unselbstständig bzw. überhaupt nicht erwerbstätig und das Aktivum somit dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

Von der (objektiven) Beweislastverteilung zu unterscheiden ist der Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz. Danach ist es die Pflicht (und das Recht) der

Steuerbehörde, den für den Einschätzungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (RB 1987 Nr. 35, BGE 92 I 253 und Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 11). Damit die Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, ist der Steuerpflichtige kraft der ihm obliegenden Verfahrenspflichten allerdings gehalten (und berechtigt), an der Untersuchung mitzuwirken (BGr, 20. Dezember 1991 = StE 1993 B 93.3 Nr. 4).

3. a) Der Pflichtige war bis Ende Januar 2003 in leitender Stellung als Unselbstständigerwerbender tätig und bezog anschliessend bis Mitte August 2003 Taggelder der Arbeitslosenversicherung. Im Juli 2003 erwarb er 270 Namenaktien der E.

Per 28. August 2003 liess der Pflichtige sodann die Einzelfirma "C" mit Sitz in D im Handelsregister eintragen und als Zweck die Management- und Unternehmensberatung angeben. Mit dieser Eintragung trat er – unabhängig von sonstigen Bemühungen für Kundenakquisition etc. – unzweifelhaft als Selbstständigerwerbender nach aussen in Erscheinung. Konsequenterweise meldete er sich bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons D am 21. November 2003 durch Ausfüllen des entsprechenden Fragebogens als Selbstständigerwerbender an und deklarierte in den Steuererklärungen 2003 und 2004 diesbezügliche Einkünfte von netto Fr. 71'824.- bzw. Fr. 174'379.-. Die Natur der Einkünfte als solche aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit untermauerte er mit einem nach kaufmännischen Grundsätzen erstellten Abschluss und dem ausgefüllten Hilfsblatt A für Steuerpflichtige mit selbstständigem Erwerb. Damit übereinstimmend rechnete er die Einkünfte gegenüber der Mehrwertsteuerbehörden ab (vgl. Fakturen 2003).

Bereits am 15. August 2003 hatte er sodann mit der G einen Mietvertrag für ein Büro an der strasse 61 in D mit einer Monatsmiete von Fr. 800.- abgeschlossen, und zwar auf die Einzelfirma "C". In der Buchhaltung figurieren sodann an dieser Adresse auch Anschaffungen von diversen Einrichtungsgegenständen (Büromaschinen und EDV-Geräte) mit einem Anschaffungswert von Fr. 5'766.30. Demnach deuten auch diese Umstände auf das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hin.

Gleiches gilt weiter für die Tatsache, dass der Pflichtige für die Einzelfirma ab September 2004 seinen Sohn als Angestellten engagiert und ihn Arbeiten in den Bereichen Administration, Sekretariat, Buchhaltung und Informatik verrichten lassen hat. Bei einem Pensum des Sohnes von 15 - 39 Stunden pro Monat fielen so in der Einzelfirma Lohnkosten von Fr. 6'933.- (2004) und Fr. 19'018.- (2005) an (Revisionsbericht S. 4).

Mithin sprechen sowohl der Aussenauftritt mit dem Eintrag der Einzelfirma im Handelsregister, das Mieten eigener Büroräumlichkeiten sowie die Anschaffung von eigenem Büromaterial und die Anstellung seines Sohnes im Administrativbereich der Unternehmung für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen.

b) Nicht gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit verwenden lässt sich die Situation bei den Kunden der Einzelfirma. Die Honorareinnahmen stammen zwar im Jahr 2004 ausnahmslos von der E, nicht jedoch im Jahr davor (2003) und danach (2005), in denen der Pflichtige noch Einkünfte von anderen Unternehmen erzielte. In den Jahren 2006 und 2007 steuerte die E zudem überhaupt keine Einnahmen mehr bei. In all diesen Jahren – ausser 2004 – generierte der Pflichtige so abwechslungsweise noch von sechs weiteren Unternehmen Honorare, nämlich: G (Hauptkunde 2007), I, J, K, L (Hauptkunde 2006) und M (Fakturen pro 2003 und Revisionsbericht S. 6). Mithin kann nicht gesagt werden, der Pflichtige habe stets nur einen Auftraggeber, die E, gehabt und gelte daher als unselbstständigerwerbend.

c) Was die Arbeiten des Pflichtigen für die E anbelangt, verhält es sich allerdings wie folgt anders:

aa) Bei dieser Gesellschaft war der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats tätig. Laut entsprechender Vereinbarung vom 20. August 2003 mit dem Titel "Übernahme von Führungsfunktionen bei E und I" hatte er in dieser Funktion die Aufgaben gemäss Organisationsreglement wahrzunehmen und "handel(te) dabei als selbstständiger Wirtschafts- und Unternehmensberater im Rahmen des Auftragsrechts" (Ziff. 1 Abs. 1). In einer ersten Phase hatte er sich auf das Kerngeschäft der I zu konzentrieren und dort u.a. die Koordination und Weiterentwicklung der Geschäftsleitung sowie die Verantwortung für die operativen Belange zu übernehmen (Ziff. 1 Abs. 2). Als Entschädigung wurde ein festes Honorar von Fr. 20'000.- pro Monat zuzüglich Spesen abgemacht (Ziff. 2 Abs. 1). Auf dieser Basis ergaben sich im Jahr 2004 die gesamten

deklarierten Honorareinkünfte gemäss Abschluss 2004 der Einzelfirma von Fr. 258'879.-.

Am 9. September 2003 stellte der Pflichtige mit dem Verwaltungsrat der E eine Geschäftsordnung für die E und die I auf. In Ziff. 1 dieser Ordnung wurde bestimmt, dass der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats die Geschäfte gewinnorientiert zu leiten habe, im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen, den Statuten sowie nach der Geschäftsordnung, den Beschlüssen der Generalversammlung und den Weisungen des Verwaltungsrats. Für eine Reihe von namentlich aufgeführten Geschäften wurde ausserdem die vorgängige Zustimmung des Verwaltungsrats stipuliert (Ziff. 4). In Ziff. 6 verpflichtete sich der Pflichtige sodann, seine gesamte Arbeitskraft der E und der I zur Verfügung zu stellen. Aufnahme und Fortsetzung von Nebentätigkeiten sowie Organfunktionen in andern Gesellschaften bedürften ebenfalls der Zustimmung des Verwaltungsrats.

bb) Die stets gleichbleibenden und darüber hinaus runden Beträge der Arbeitsentschädigung von monatlich Fr. 20'000.- sowie der Umstand, dass die Entschädigung dem Pflichtigen ganz offenkundig auch in den Ferien ausbezahlt worden ist, deutet schon für sich allein auf das Vorliegen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit hin. Denn diese Art der Arbeitsabgeltung ist bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht üblich, sondern entspricht der Salarierung eines Angestellten. Erst recht nicht in Einklang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit bringen lassen sich sodann die erwähnten Bestimmungen in Ziff. 1 und 4 der Geschäftsordnung der E und der I, wonach die Geschäftsführung nach den Weisungen des Verwaltungsrats zu leiten ist und in gewissen Fällen der vorgängigen Zustimmung desselben bedarf. Ein Selbstständig-erwerbender kennt keine derartigen Weisungen seitens der Auftraggeber, sondern ist frei, wie er die Auftragsabwicklung durchführen will. Auch ist es einem Selbstständig-erwerbenden nicht verboten, andere Aufträge anzunehmen oder gleichzeitig weitere Tätigkeiten auszuführen, wogegen der Pflichtige ein solches Verbot gemäss Ziff. 6 der Geschäftsordnung zu respektieren hatte bzw. nur auf Zustimmung des Verwaltungsrats hin anderweitig tätig sein durfte. Schliesslich ist nicht ersichtlich, dass der Pflichtige bei seiner Tätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats ein irgendwie geartetes unternehmerisches Risiko zu tragen hatte und welcher Natur dieses war.

Demnach liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass der Pflichtige seine Tätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats der E als Unselbstständigerwer-

bender verrichtet hat. Dieser Schluss steht auch in Übereinstimmung mit der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Tätigkeit eines Verwaltungsrats derjenigen eines unselbstständig Erwerbenden gleichkommt, muss doch Gleiches umso mehr für einen Delegierten des Verwaltungsrats gelten. Mithin qualifizieren sich die vom Pflichtigen pro 2004 vereinnahmten Fr. 258'879.- als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit.

cc) Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass seitens des Arbeitgebers auf diesen Einkünften keine Sozialversicherungsbeiträge abgerechnet wurden, sondern der Pflichtige diese selber abgeliefert hat. Auch spielt keine Rolle, dass er die Einkünfte als Honorarerträge seiner Einzelfirma deklarierte und darauf die Mehrwertsteuer entrichtete. Zwar ergibt sich daraus sein Wille, (auch) diese Einkünfte als solche seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit erscheinen zu lassen, jedoch stellen sie bei objektiver Betrachtung keine solchen dar und können demnach auch steuerlich nicht entsprechend behandelt werden.

Dass in der Vereinbarung vom 20. August 2003 festgehalten wurde, der Pflichtige handle bei seiner Tätigkeit für die E "als selbstständiger Wirtschafts- und Unternehmensberater im Rahmen des Auftragsrechts", widerspricht dem in der Geschäftsordnung stipulierten Weisungs- und Zustimmungsrecht des Verwaltungsrats diametral. Zu vermuten ist daher, diese Feststellung sei rein deklaratorisch zum Zweck getroffen worden, dass die E den Pflichtigen nicht anstellen und auf dem ausgerichteten Salär keine Sozialversicherungsbeiträge entrichten müsse sowie dass der Pflichtige den Status als selbstständiger Unternehmensberater führen könne. Jedenfalls wird die Tätigkeit des Pflichtigen durch diese Feststellung nicht zu einer solchen eines Selbstständigwerbenden.

d) Als Zwischenresultat ist damit festzuhalten, dass der Pflichtige wohl hinsichtlich seiner Tätigkeit für andere Unternehmen selbstständig Erwerbend gewesen sein mag, nicht aber bezüglich seiner Arbeit als Delegierter des Verwaltungsrats der E. Die im Rahmen dieser Beschäftigung vereinnahmten Gelder stellen vielmehr Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit dar.

Trotz alledem ist grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass die dem Pflichtigen gehörenden Aktien der E dem Geschäftsvermögen der Einzelfirma zuzuordnen sind mit der Folge, dass der bei ihrer Veräusserung erzielte Gewinn als Einkunft der selbst-

ständigen Erwerbstätigkeit der Einkommensbesteuerung unterliegt. Wie es sich diesbezüglich verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

4. a) Bei Wertschriften bzw. Aktien handelt es sich um Alternativgüter, die sowohl dem Geschäft wie auch privaten Zwecken dienen können. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsguts nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls vorzunehmen. Dabei kommt der Mittelherkunft für die Anschaffung und der buchmässigen Behandlung des betreffenden Aktivums geringeres Gewicht zu als seiner Zweckbestimmung im Betrieb, d.h. der technisch-wirtschaftlichen Funktion (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 97 DBG und § 18 N 80 StG je mit Hinweisen). Gemäss Bundesgericht gehören Aktien dann zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Aktiengesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Letzteres ist dann anzunehmen, wenn der Geschäftsinhaber eine massgebliche Beteiligung an der Aktiengesellschaft besitzt, die dem gleichen Erwerbszweig angehört wie sein eigenes Unternehmen und auch die Gesellschaft unter seiner persönlichen Führung betrieben wird. Insbesondere massgebend ist auch, ob die Personenunternehmung als Hauptbetrieb zu qualifizieren ist und die Kapitalgesellschaft somit von dieser wirtschaftlich abhängt. Führt hingegen die Kapitalgesellschaft den Hauptbetrieb, während der Personenunternehmung lediglich eine untergeordnete Bedeutung zukommt, gelten die Anteile der Kapitalgesellschaft als Privatvermögen (vgl. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 487, mit Verweisen auf BGr, 3. September 1999 = NStP 1999, 145 und BGr, 24. November 1978 = ASA 49, 72).

Gemäss neuerem Urteil des Bundesgerichts vom 22. April 2005 ist das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen nicht mehr erforderlich, sondern kann auch eine Minderheitsbeteiligung zu diesem Vermögen zählen (so auch VGr, 19. November 2008, SB.2007.00089, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Die für die Annahme von Geschäftsvermögen erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Steuerpflichtigen ist zudem schon ganz allgemein gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligung konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (StE 2006 B 23.2 Nr. 31).

b) Der Pflichtige hat die Minderheitsbeteiligung an der E nicht dazu einsetzen können, das Geschäftsergebnis seiner Einzelfirma zu verbessern, da er die von der E vereinnahmten Gelder als Delegierter des Verwaltungsrats erzielt hat und diese Gelder daher nach dem Gesagten keine Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bzw. seiner Einzelfirma darstellen. Auch hat er den Erwerb der 270 Aktien der E im Juli 2003 zwingend mit privaten Geldern finanzieren müssen, hat die Einzelfirma in diesem Zeitpunkt doch noch gar nicht existiert. Die Beteiligung bildete zudem auch nie ein Aktivum der Bilanz der Einzelfirma.

Damit handelt es sich bei der Beteiligung an der E nicht um Geschäftsvermögen, sodass der bei ihrer Veräusserung erzielte Gewinn auch insofern nicht der Einkommenssteuer zu unterwerfen ist.

5. a) Damit ist das steuerbare Einkommen sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern um den aufgerechneten Veräusserungsgewinn von Fr. .- zu reduzieren. Bei den Staats- und Gemeindesteuern ist aber im Gegenzug das steuerbare Vermögen um den im Einspracheverfahren gewährten Abzug für die Schulden, die dem Pflichtigen bei Besteuerung des Veräusserungsgewinns anfielen, wieder auf die ursprünglich eingeschätzten Fr. 4'093'000.- zu erhöhen.

b) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde und zur teilweisen Gutheissung des Rekurses.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten des Rekursverfahrens sind ebenfalls vollständig dem Rekursgegner aufzuerlegen, da dieser nur unwesentlich obsiegt (vgl. § 151 Abs. 1 StG).

Bezüglich den Staats- und Gemeindesteuern ist den Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen, weil sie keine beantragt haben (vgl. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer haben sie jedoch auch ohne entsprechenden Antrag Anspruch auf eine angemessene Parteientschädigung, sodass ihnen eine sol-

che zusprechen ist (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Steuerperiode 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 167'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'093'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 168'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]