

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.203
1 ST.2011.279

Entscheid

20. April 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

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

vertreten durch RA lic.oec. Stefan Minder,
Minder & Niklaus, Rechtsanwälte,
Zeltweg 25, 8032 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) erwarb am 14. Mai 2007 von der C die D AG, für welche er tätig war. Mit Statutenänderung vom 3. August 2007 änderte er ihre Firma auf E ag. Diese bezweckte u.a. die Beratung, Schulung und Unterstützung sowie das Coaching von Unternehmungen im Bereich Q.

Die F AG ist Teil des weltweit tätigen G. Am 9. Januar 2008 gaben sie und die E ag den wirtschaftlichen Zusammenschluss bekannt, indem die F AG die E ag erwarb. Als Kaufpreis wurden maximal Fr. 1'400'000.- vereinbart, der Verkauf der Aktien erfolgte stufenweise in vier Etappen, und zwar per 1. Januar und 29. Februar 2008, per 30. November 2009 sowie zu einem noch nicht festgesetzten Zeitpunkt 2010. Insgesamt wechselten 2008 58% der Aktien zu einem Preis von Fr. 800'000.- die Hand. Der Pflichtige blieb auch nach dem Verkauf weiterhin als Geschäftsführer bei der E ag angestellt.

In der Steuererklärung 2008 deklarierten der Pflichtige und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen von Fr. X (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. X (direkte Bundessteuer) und ein steuerbares Vermögen von Fr. X. Der Steuerkommissär führte darauf eine Untersuchung durch u.a. in Bezug auf den Verkauf der E ag. Am 6. Juli 2010 fand eine Besprechung mit dem Pflichtigen und seinem Vertreter statt.

Mit Einschätzungsentscheid vom 13. Januar 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 rechnete der Steuerkommissär aus dem Verkauf der E ag Fr. 707'169.- als Einkommen auf; dieser Betrag ergab sich aus der Differenz aus dem Verkaufspreis von Fr. 800'000.- und dem auf Fr. 92'831.- berechneten Verkehrswert von 58% der Aktien. Er begründete dies damit, dass es sich hierbei um eine Entschädigung für zukünftige Arbeitsleistungen des Pflichtigen gehandelt habe. Insgesamt setzte er – unter Vornahme weiterer, im Folgenden nicht mehr relevanter Korrekturen – das steuerbare Einkommen auf Fr. X und das steuerbare Vermögen auf Fr. X fest. Am gleichen Tag erging auch der Hinweis direkte Bundessteuer 2008 mit den nämlichen Korrekturen und einem steuerbaren Einkommen von Fr. X. Die Bundessteuerrechnung wurde am 4. Februar 2011 versandt.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 16. Februar 2011 je Einsprache erheben und beantragen, auf die genannte Aufrechnung zu verzichten und sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. X (direkte Bundessteuer) einzuschätzen. Das kantonale Steueramt wies die Rechtsmittel am 23. August 2011 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 23. September 2011 wiederholten die Pflichtigen ihre Einspracheanträge. Zudem beantragten sie eine mündliche Vorsprache; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts.

Das kantonale Steueramt schloss am 19. Oktober 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 23. November 2011 wurden die Pflichtigen aufgefordert, die Preisdifferenz bei Kauf und Verkauf der E ag zu erklären, sowie weitere Unterlagen einzureichen. Sie kamen dieser Aufforderung am 31. Januar 2012 nach. Am 16. Februar 2012 nahm das kantonale Steueramt hierzu Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen beantragen die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Beschwerde- bzw. Rekursverfahren ist grundsätzlich schriftlich (§§ 147 Abs. 1 und 148 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Eine mündliche Verhandlung wird nur ausnahmsweise angeordnet; ein Anspruch darauf besteht nicht (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 142 N 10 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 148 N 9 StG). Eine mündliche Verhandlung ist insbesondere dann angezeigt, wenn dadurch die Entscheidungsfindung erleichtert wird. Solche Gründe sind vorliegend aber nicht ersichtlich, weshalb der Antrag abzuweisen ist.

2. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Steuerbar sind nach Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 23 N 36; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 23 N 45 DBG und § 23 N 44 StG). Leistungen, welche der Steuerpflichtige nicht vom Arbeitgeber, sondern von Dritten erhält, sind ebenfalls dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie ihm im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 37 DBG und § 17 N 37 StG). Steuerbar sind nach Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. c StG ferner Entschädigungen für Konkurrenzverbote (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zu Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2 a, 2. A., 2008, Art. 23 N 15a DBG).

Steuerfrei sind dagegen die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 3 StG). Solche ergeben sich dadurch, dass der Mehrwert eines (obligatorischen oder dinglichen) Vermögensrechts beim Ausscheiden aus dem Vermögen der bisher berechtigten Person durch Umwandlung in ein (auch wirtschaftlich betrachtet) anderes Vermögensrecht realisiert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 152 DBG und § 16 N 118 StG).

Beim Verkauf von personenbezogenen Aktiengesellschaften kann sich die Frage der Abgrenzung des Kaufpreises von Entschädigungen für weitere Leistungen stellen, wenn sich der Verkäufer gleichzeitig verpflichtet, weiterhin für das verkaufte Objekt tätig zu sein. Eine Entschädigung hierfür wäre nicht mehr Teil des Kapitalgewinns, sondern als Einkunft zu betrachten und entsprechend zu besteuern. Bei der Abgrenzung ist nicht allein auf den Wortlaut der getroffenen Verträge abzustellen, sondern sind alle Umstände in Betracht zu ziehen. Im Entscheid BGr, 16. Juni 2005, 2P.69/2005 bzw. 2P.269/2003 beurteilte deshalb das Bundesgericht es nicht als willkürlich, eine solche Entschädigungskomponente für den Verbleib aus dem Kaufpreis auszuscheiden, da eine Ungleichbehandlung der verkaufenden Anteilsinhaber bezüg-

lich des Kaufpreises festgestellt wurde, welche der weiterhin für das Verkaufsobjekt tätige Steuerpflichtige nicht erklären konnte. Eine solche Entschädigung wurde ebenfalls in einem Fall angenommen, bei welchem sämtliche Aktien einer Gesellschaft am selben Datum übertragen wurden, die letzte Kaufpreistranche von 20% aber erst zwei Jahre nach Zustandekommen des Vertrages fällig wurde und unter der Bedingung stand, dass ein Konkurrenzverbot eingehalten wurde (StRG, 4. Februar 2011, 1 DB.2010.235/1 ST.2010.330). Die Verletzung des Konkurrenzverbots hätte demnach die Käuferin von der Bezahlung der letzten Tranche des Kaufpreises befreit, während der Verkauf der Aktien gleichwohl vollzogen gewesen wäre. Folglich war diese letzte Tranche des Kaufpreises im Ergebnis nicht als Kaufpreiszahlung, sondern vielmehr als Entschädigung für die Einhaltung eines vertraglichen Konkurrenzverbots zu qualifizieren und unterlag damit der Einkommenssteuer.

b) Nach der allgemeinen Beweislastregel haben die Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Einkünfte erzielt hat, da es sich hierbei um einen steuerbegründenden Umstand handelt. Der Nachweis eines Vermögenszuflusses begründet sodann die natürliche Vermutung, dass dieser steuerbares Einkommen darstellt. Die Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Gegenbeweis erbringt, dass nämlich die zugeflossenen Einkünfte kein steuerbares Einkommen darstellen (wie z.B. Vorliegen eines steuerfreien Kapitalgewinns aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens). Liegt allerdings ein Kaufvertrag im Bereich des Privatvermögens vor, begründet dies zunächst die tatsächliche Vermutung, dass der verkündete Kaufpreis nur ein solcher und nicht etwa auch ein Entgelt für weitere Leistungen des Verkäufers darstellt. Diese tatsächliche Vermutung lässt in steuerrechtlicher Hinsicht den gesamten Veräusserungserlös als Kapitalgewinn erscheinen. Der allgemeinen Beweislastregel folgend, obliegt daraufhin die Behauptung und der Nachweis dafür, dass die Gegenleistung ganz oder teilweise keine Kaufpreisqualität besitzt, den Steuerbehörden.

3. Nachdem 2008 den Pflichtigen unbestritten Fr. 800'000.- zugeflossen waren, obliegt ihnen der Nachweis, dass es sich um einen steuerfreien Kapitalgewinn gehandelt hat.

a) Im Zusammenhang mit der Transaktion wurde eine Reihe von Verträgen abgeschlossen.

Am 14. Januar 2008 unterzeichneten die Vertragsparteien insgesamt vier Verträge:

- Im Kaufvertrag 1 verkaufte der Pflichtige der F AG 29% des Aktienkapitals der E ag sowie weitere 22% der Stimmrechte für Fr. 400'000.-, mit (Rück-)Wirkung per 1. Januar 2008. Der Kaufpreis war zu diesem Zeitpunkt bereits bezahlt worden. Im Anhang enthielt der Vertrag eine Liste der Rechte, welche der E ag zustanden und ihre Werthaltigkeit garantierten. Dabei handelte es sich v.a. um (...) Kundenbeziehungen und Rechte an Dokumenten und Unterlagen.
- Der Kaufvertrag 2 betraf weitere 29% des Aktienkapitals für Fr. 400'000.-. Der Kaufpreis war bis zum 29. Februar 2008 zu bezahlen, der Übergang der Rechte war mit Eingang der Zahlung vorgesehen. Gleichzeitig gingen die treuhänderisch gehaltenen Stimmrechte über und das Treuhandverhältnis daran erlosch. Der Vertrag enthielt ebenfalls eine Liste von Rechten, welche die Werthaltigkeit garantierten, v.a. Rechte bezüglich Ausbildungskonzepten und Methodik.
- Im Optionsvertrag räumte der Pflichtige der Käuferin eine 1. Kaufoption auf 21% der Aktien zu einem Preis von Fr. 300'000.- ein; sollte diese die Option bis zum 28. Februar 2009 nicht ausüben, so verfiel sie. Der Pflichtige erhielt diesfalls bis zum 30. April 2009 das Recht, alle bereits verkauften Aktien zu einem Preis von Fr. 700'000.- zurück zu erwerben. Machte die Käuferin von der 1. Kaufoption Gebrauch, so räumte ihr der Pflichtige eine 2. Kaufoption auf die restlichen 21% der Aktien zu einem Preis von Fr. 300'000.- ein, welche diese zwischen dem 1. Januar und dem 28. Februar 2010 ausüben konnte. Andernfalls verfiel die Option und hatte der Pflichtige seinerseits das Recht, alle bisher verkauften Aktien für Fr. 1'000'000.- zurück zu erwerben.
Falls er von den Rückkaufsrechten keinen Gebrauch machte, verblieben die Rechte an der Firma der Käuferin. Übt die Käuferin die 1. Option aus, konnte sie vom Pflichtigen verlangen, dass er aus dem Verwaltungsrat austrat; hatte sie alle Aktien erworben, konnte sie aber auch verlangen, dass er sich weiterhin der Gesellschaft als Verwaltungsrat und Direktor zur Verfügung stellte.

Weiter enthält der Vertrag ein Konkurrenzverbot, welches bei Ausübung der Kaufoptionen in Kraft trat und für zwei Jahre ab Unterzeichnung des Vertrags gültig war; es entfiel bei Ausübung der Rückkaufsrechte.

Die Kaufoptionen konnten nur beim Vorliegen eines gültigen Geschäftsführungsvertrags ausgeübt werden.

- Mit Wirkung ab 1. Januar 2008 wurde zudem ein Geschäftsführungsvertrag zwischen dem Pflichtigen und der E ag abgeschlossen. Darin wurde er als Geschäftsführer angestellt; weiter wurde ein Konkurrenzverbot vereinbart, gültig für ein Jahr ab Beendigung des Arbeitsverhältnisses, welches eine Kündigungsfrist von neun Monaten aufwies. Das Gehalt betrug (inkl. Pauschalspesen) Fr. 268'500.- pro Jahr fix sowie einen Bonus von maximal Fr. 150'000.-. Der Vertrag wurde von den Organen der F AG mitunterzeichnet.

Am 28. Januar 2008 schlossen der Pflichtige und die F AG einen Treuhandvertrag ab, worin die noch beim Pflichtigen verbliebenen 42 Namenaktien treuhänderisch an die Käuferin übertragen wurden zwecks erleichterter Fusion der E ag mit einer weiteren Gesellschaft nach Art. 23 Abs. 1 lit. b des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003. Nach erfolgter Fusion könne der Pflichtige die Rückübertragung der treuhänderisch übertragenen Namenaktien verlangen. Die Fusion erfolgte gemäss Handelsregister mit Fusionsvertrag vom Mai 2008 und Eintrag vom Juni 2008.

Am 30. November 2009 trafen die Parteien eine weitere Vereinbarung über den Verkauf der restlichen 42% der Aktien. Darin wird festgestellt, dass der Optionsvertrag vom 14. Januar 2008 infolge Nichtausübung hinfällig geworden sei. Für die Übertragung von 21% der Aktien waren bis 15. Dezember 2009 Fr. 300'000.- zu bezahlen; der Kaufpreis für die restlichen 21% war bis 28. Februar 2011 zu leisten. Die Höhe des Kaufpreises für die letzte Tranche ergab sich aus einer Tabelle im Anhang. Der Vertrag enthielt zudem wiederum ein Konkurrenzverbot auf zwei Jahre, beginnend am 1. Januar 2008.

b) Aus dem Wortlaut der Verträge ergeben sich keine ausdrücklichen Hinweise darauf, dass mit dem Kaufpreis etwas anderes als die Aktien entschädigt worden wäre. Damit haben aber die Pflichtigen ihre Beweispflicht erfüllt, und obliegt es nach dem Gesagten dem kantonalen Steueramt, substantiiert darzutun und nachzuweisen,

dass es sich entgegen dem Wortlaut der Verträge nicht vollständig um einen privaten Kapitalgewinn gehandelt hat.

4. a) Das kantonale Steueramt leitet solche Hinweise aus den Umständen ab. Es stellt eine Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Substanzwert fest und macht geltend, wäre die E ag ohne eine langfristige Bindung des Pflichtigen gekauft worden, so hätte es sich um einen blossen Mantel gehandelt. Es lägen gemischte Verträge vor: Die Aktien hätten durch die G gekauft werden sollen mit dem Ziel, dass das Arbeitsverhältnis mit dem Pflichtigen weitergeführt und er langfristig in die G eingebunden werde, weshalb zu Lasten des Pflichtigen explizit ein Konkurrenzverbot in den Geschäftsführungsvertrag aufgenommen worden sei. Des Weiteren sei für die Werthaltigkeit der Gesellschaft der Verbleib des Pflichtigen zentral gewesen, weshalb sich die G für einen gestaffelten Verkaufsvertrag entschlossen habe. Insbesondere sei ein Konkurrenzverbot vereinbart worden, welches unabhängig von demjenigen im Geschäftsführervertrag sei. Zudem habe die G vom Pflichtigen verlangen können, dass er sich weiterhin als Verwaltungsrat oder Direktor der Gesellschaft zur Verfügung stelle. Aufgrund dieser Anhaltspunkte sei durch den Verkaufspreis eine zukünftige Arbeitsleistung des Pflichtigen abgegolten worden. Das Interesse der Käuferin habe einzig dem Pflichtigen gegolten; dieser habe das indirekt an der Besprechung vom 6. Juli 2010 bestätigt, indem er ausgeführt habe, dass seine Ideen und Konzepte keinen Markenschutz hätten und der Ertragswert vollumfänglich durch ihn bestimmt werde.

b) Die E ag wies gemäss Bilanz per 31. Dezember 2007 Aktiven von Fr. 313'567.- und ein Eigenkapital von Fr. 162'620.- auf. Die bilanzierten Aktiven bestehen im Wesentlichen aus flüssigen Mitteln und Kundenforderungen sowie in geringem Ausmass aus betriebsnotwendigem Anlagevermögen. Aus den Anhängen zu den Kaufverträgen geht indessen hervor, dass darüber hinaus ein Bestand an Rechten, dokumentiertem Wissen und Erfahrungen im Bereich Q vorhanden war (Kundenbeziehungen, Ausbildungsunterlagen etc.), welcher unter den Aktiven nicht erscheint. Der Behauptung des kantonalen Steueramts, ohne den Pflichtigen habe es sich bei ihr um einen blossen Mantel gehandelt, kann damit nicht gefolgt werden.

Die Pflichtigen haben zudem ihre Sachdarstellung, dass es sich bei der ausbezahlten Summe ausschliesslich um einen Kaufpreis gehandelt habe, mit einer Berechnung untermauert. Demnach beruhte die Kaufpreisbestimmung auf der Umsatzerwar-

tung für die folgenden Geschäftsjahre. Gemäss einer Aufstellung sind für 2008 bis 2010 erwartete Einkünfte (EBIT) als Grundlage genommen und der daraus abgeleitete Jahresdurchschnitt von Fr. 178'300.- mit dem Faktor acht multipliziert worden. Dies ergab einen kalkulierten Kaufpreis von Fr. 1'427'000.-.

Das kantonale Steueramt leitet daraus indessen einen Zusammenhang zwischen zukünftiger Arbeitsleistung und Kaufpreis ab, da dieser auf erwarteter zukünftiger Arbeitsleistung des Pflichtigen basiert. Dieser Umstand allein macht indessen den Kaufpreis noch nicht zu einer Entschädigung dafür. Die Betrachtungsweise des kantonalen Steueramts wäre dann gerechtfertigt, wenn die gewählte Methode der Preisbestimmung als vorgeschoben erscheint, um den wahren Sachverhalt zu verheimlichen. Hinweise in diese Richtung lägen etwa vor, wenn die angewandte Methode in der Schätzungslehre nicht anerkannt wäre oder die zugrunde liegenden Annahmen nicht nachvollziehbar wären. Solche Umstände werden vom kantonalen Steueramt aber nicht geltend gemacht und liegen auch sonst nicht vor.

c) Zu prüfen ist weiter, ob sich Hinweise auf eine Entschädigung für zukünftige Arbeitsleistung mittelbar aus den Verträgen ergeben. Entscheidend ist, ob der Pflichtige an die Gesellschaft gebunden war, denn wenn er ohne Weiteres die soeben verkaufte Gesellschaft hätte verlassen können, wäre die Käuferin wohl kaum bereit gewesen, mittels eines übersetzten Kaufpreises auch zukünftige Arbeitsleistungen abzugelten. Mithin ist zu untersuchen, ob die Verträge Klauseln enthalten, welche den Verbleib des Pflichtigen garantierten bzw. die Käuferin bei Weggang des Pflichtigen schadlos halten sollen. Dies kann geschehen durch positive (wie zukünftige Leistungen bei Verbleib) oder negative Anreize (Konventionalstrafen, bedingte Preisrückleistungsverpflichtungen bei Weggang). Eine Analyse der Verträge ergibt indessen kein klares Bild zugunsten der Auffassung des kantonalen Steueramts:

aa) In den Verträgen sind keine Bestimmungen enthalten, welche es der Käuferin erlaubt hätten, den Kauf der ersten beiden Tranchen rückgängig zu machen. Mithin wäre sie auch bei Weggang des Pflichtigen im Besitz der bereits erhaltenen Aktien verblieben und hätte sie den vollen Kaufpreis für diese Tranchen leisten müssen. Dies gilt sogar bei einer Verletzung der Konkurrenzverbote, d.h. auch in diesem Fall hätte der Pflichtige den Kaufpreis nicht zurückgeben müssen. Dies stellt ein starkes Indiz dafür dar, dass zumindest die vorliegend streitigen ersten beiden Kaufpreistranchen keine Entschädigung für weitere Leistungen des Pflichtigen enthielten.

bb) Es fragt sich indessen, wie realistisch ein Weggang des Pflichtigen gewesen wäre. Wäre dies für ihn wirtschaftlich nicht verkraftbar gewesen, so stellt dies ein Hinweis darauf dar, dass es darum ging, ihn an die E ag zu binden.

Das Vertragswerk enthält zwei Regelungen über Konkurrenzverbote, nämlich ein solches im Geschäftsführungsvertrag und ein weiteres im Optionsvertrag. Nach Ziff. 9 des Optionsvertrags verpflichtete sich der Pflichtige, bei Ausübung der Kaufoptionen für zwei Jahre ab Unterzeichnung dieses Optionsvertrags auf eine Konkurrenzierung der Gesellschaft zu verzichten. Diese Frist lief demnach Anfangs 2010 ab, und zwar definitiv, da sie nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht neu zu laufen begann. Anzuführen ist, dass damit das Konkurrenzverbot – soweit es sich auf die 2. Option bezieht – sinnlos war, da diese ohnehin erst zwischen dem 1. Januar bis zum 28. Februar 2010 ausgeübt werden konnte.

Der Pflichtige konnte sich indessen von der Gesellschaft lösen und trotzdem das Konkurrenzverbot vermeiden. Die Ausübung der 1. Option durch die Käuferin setzte nämlich einen gültigen Geschäftsführungsvertrag voraus. Hätte sich der Pflichtige von der Käuferin trennen, den Kaufpreis behalten und das Konkurrenzverbot gemäss Optionsvertrag vermeiden wollen, so hätte er demnach einfach den Geschäftsführungsvertrag vor dem Stichtag der 1. Kaufoption kündigen müssen. Damit wäre er nur noch durch das arbeitsvertragliche Konkurrenzverbot belastet gewesen. Diese Variante erscheint für den Pflichtigen einzig insoweit als unattraktiv, als er für die Dauer des letztgenannten Konkurrenzverbots keine Entschädigung erhalten hätte. Indessen hätte er in dieser Zeit komfortabel vom Kaufpreis leben können und erscheint ein Konkurrenzverbot von einem Jahr ohnehin nicht als besonders einschneidend (vgl. StRG, 29. Juni 2011, 1 DB.2010.222: fünf Jahre; StRG, 4. Februar 2011, 1 DB.2010.235/1 ST.2010.330: zwei Jahre). Er hätte aber sogar das arbeitsvertragliche Konkurrenzverbot vermeiden können, indem er sein Rückkaufsrecht wahrgenommen hätte. In einem solchen Fall hätte ihn das Konkurrenzverbot überhaupt nicht mehr belastet, da die E ag ja dann wieder ihm gehört hätte.

Vor diesem Hintergrund weist das am 14. Januar 2008 geschlossene Vertragswerk einen provisorischen Charakter auf. Offenkundig wurde zunächst lediglich ein probeweiser Zusammenschluss vereinbart, bevor durch Ausübung der Kaufoptionen durch die Käuferin der Zusammenschluss definitiv geworden wäre. Hätte sich die

Zusammenarbeit als unbefriedigend erwiesen, wäre der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt worden. Der Pflichtige hätte sämtliche Aktien zurückerhalten, und auch die Konkurrenzverbote wären hinfällig geworden. Er wäre in seiner wirtschaftlichen Betätigung wieder frei gewesen, wie wenn die Verträge gar nie abgeschlossen worden wären. Kommt hinzu, dass er bei einer Rückabwicklung sogar noch einen Gewinn von Fr. 100'000.- erzielt hätte, da der erhaltene Kaufpreis um diesen Betrag über dem Rückgabepreis gelegen hätte.

Damit führen die Konkurrenzverbote aber nicht zu einer starken Bindung des Pflichtigen an die Käuferin und kann damit nicht gesagt werden, es sei der Käuferin nur um die Verpflichtung von ihm persönlich gegangen.

cc) Die Aussicht auf die beiden weiteren Kaufpreistranchen könnte als Anreiz für den Verbleib verstanden werden. Dem widerspricht indessen, dass nicht der Pflichtige die Optionen ausüben konnte, sondern dies im Ermessen der Käuferin lag. Mithin hatte er auch bei Verbleib bei der Gesellschaft keine Garantie, dass ihm diese beiden letzten Tranchen jemals ausbezahlt werden. Dies spricht gegen eine Bindung von ihm persönlich. Kommt hinzu, dass eine solche zukünftige Leistung im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern wäre; soweit das kantonale Steueramt deshalb eine solche Leistung in den versprochenen weiteren Kaufpreistranchen erblickt, wäre die Frage in den betreffenden späteren Steuerperioden zu prüfen.

dd) Der Geschäftsführungsvertrag war zudem kündbar mit einer Frist von neun Monaten. Diese erscheint zwar als lange, aber nicht als aussergewöhnlich im Zusammenhang mit dem Kauf einer personenbezogenen Aktiengesellschaft, da für den Wissenstransfer auf einen allfälligen Nachfolger genügend Zeit erforderlich ist. Der Optionsvertrag enthält weiter eine Klausel, wonach die Käuferin für den Fall des Erwerbs sämtlicher Aktien vom Pflichtigen verlangen kann, dass er sich weiterhin als Verwaltungsrat und Direktor zur Verfügung stellt. Die Gewichtung dieser Bestimmung ist aber unsicher, da wie bereits erwähnt, der vollständige Erwerb der Aktien von diversen Ungewissheiten sowie vom fortbestehenden Einvernehmen der Parteien abhing. Immerhin wurde zum Zeitpunkt des Kaufvertrags (1 + 2) mit dem Abschluss des Optionsvertrags eine persönliche Verpflichtung des Pflichtigen vereinbart, auch wenn später die F AG die Optionen nicht ausübte.

ee) Auch aus dem Vergleich der vor und nach der Transaktionen bezogenen Löhne lässt sich nichts zugunsten des Standpunkts des kantonalen Steueramts ableiten. Nach der unbestrittenen Sachdarstellung der Pflichtigen bezog er folgende Nettolöhne aus der E ag (vormals D AG bzw. H AG):

	Fr.		Fr.
2000	329'493.-	2006	277'356.-
2001	295'110.-	2007	287'005.-
2002	251'477.-	2008	211'680.-
2003	197'332.-	2009	362'133.-
2004	233'939.-	2010	318'883.-
2005	250'996.-		

In den Löhnen 2007, 2008 und 2009 sind Boni für das jeweilige Vorjahr enthalten. In der Tendenz ist aber erkennbar, dass sich die Lohnsituation des Pflichtigen durch den Verkauf nicht geändert bzw. sich sogar verbessert hat. Dies spricht gegen die Annahme einer verborgenen Arbeitsentschädigung im Kaufpreis.

ff) Erhebliche Zweifel an der Sachdarstellung der Pflichtigen ruft hingegen der Umstand hervor, dass er am 14. Mai 2007 die E ag für bloss Fr. 200'000.- erworben hat. Dieser Vertrag steht im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der C, indem er seine Beteiligung an der I für Fr. 600'000.- verkaufte und umgekehrt die E ag (damals noch D AG) für den genannten Preis herauslöste. Der Pflichtige erklärte die massive Preisdifferenz damit, dass der Kauf erheblich unter dem Marktwert erfolgt sei. Dies sei deshalb möglich gewesen, weil sich die C von ihm habe trennen wollen und für die E ag keine Verwendung mehr gehabt habe. Die spätere Käuferin habe diese als für ihre strategische Entwicklung von entscheidender Bedeutung erachtet und sei deshalb bereit gewesen, einen höheren Preis zu bezahlen. Diese Erklärung ist dürftig, gehen doch die Überlegungen, welche zum Preis von Fr. 200'000.- geführt haben, daraus nicht wirklich hervor und erfolgte der Verkauf bloss gut ein halbes Jahr nach dem Kauf.

d) Insgesamt ergibt sich aber aus den Umständen kein klares Bild für die Auffassung des kantonalen Steueramts. Besonderes Gewicht zugunsten des Pflichtigen kommt dem Umstand zu, dass er die E ag unter Mitnahme der ersten beiden Kaufpreistranchen hätte verlassen können und dabei nur mit einem einjährigem Konkurrenzverbot belastet gewesen wäre. Gegen ihn spricht in erster Linie nur die letztlich unerklärte massive Preisdifferenz zwischen Kauf- und (wenig späterem) Verkaufspreis. Nachdem das kantonale Steueramt für das Vorhandensein einer steuerbaren Leistung beweisbelastet ist, muss dieses Beweisergebnis zu seinen Ungunsten ausschlagen.

Damit hat es den Nachweis für seine Behauptung, dass mit dem Kaufpreis weitere Leistungen des Pflichtigen abgegolten worden sind, nicht erbracht.

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. X und einem steuerbaren Vermögen von Fr. X eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]