



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.310
1 DB.2009.186

Entscheid

27. April 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident Michael Ochsner, Mitglied Anton Tobler, Ersatzmitglied Marcus Thalman und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch Daniel Wagner,
Wagner Steuerberatung Private Tax,
Rämistrasse 3, 8001 Zürich,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) wurde mit Vertrag vom 13. Oktober 2004 als CEO der B angestellt. Am 2. März 2006 wurden die Aktien der B von der C erworben; der Kaufpreis wurde in C-Aktien bezahlt. Gemäss dem Kaufvertrag hatte der Pflichtige Anspruch auf 5% des gesamten Verkaufspreises. Entsprechend wurden ihm 2006 28'686 frei verfügbare Aktien sowie weitere 9'562 bis zum März 2007 hinterlegte ("D"-) Aktien der C zugeteilt.

Der Pflichtige deklarierte in der Steuererklärung 2006 ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 264'527.-. Darin enthalten war ein Einkommen von der B von Fr. 133'376.-. In deren Lohnausweis 2006 wird indessen ein Nettolohn II von Fr. 352'058.- ausgewiesen, wovon gemäss der beiliegenden Lohnabrechnung für den Dezember 2006 Fr. 228'260.- (netto, nach Abzug der Sozialabgaben) auf Mitarbeiteraktien entfallen; zu dieser Abrechnung brachte der Steuervertreter des Pflichtigen indessen den Vermerk "falsch!" an.

Mit Auflage vom 16. November 2007 ersuchte der Steuerkommissär u.a. um den Nachweis, dass der Lohnausweis der B falsch sei. In seinem Antwortschreiben vom 17. Januar 2008 führte der Pflichtige aus, er habe bereits 2005 Mitarbeiteraktien der B erhalten, welche in der Steuererklärung 2005 nachträglich noch deklariert worden seien. 2006 sei die B von der C übernommen worden, und er habe seine Aktien der B gegen Aktien der C eingetauscht sowie dabei einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt. Andere Mitarbeiter der B hätten über Mitarbeiteroptionen verfügt, für welche sie mit C Aktien entschädigt worden seien, welche als Lohnbestandteil zu deklarieren gewesen seien. Auf ihn habe dies aber gerade nicht zugetroffen, sodass der entsprechend ausgefüllte Lohnausweis 2006 der B nicht korrekt sei. Er habe nie Mitarbeiteroptionen besessen.

Der Steuerkommissär verlangte darauf am 29. Januar 2008 weitere Unterlagen zu den erwähnten Transaktionen, dem der Pflichtige am 19. Februar 2008 nachkam. Letzterer machte dabei u.a. geltend, dass er die erhaltenen Aktien der C im selben Jahr wieder verkauft habe.

Am 8. August 2008 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 folgendermassen ein:

	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.
steuerbar	578'600.-	164'000.-
satzbestimmend	583'000.-	369'000.-.

Für die direkte Bundessteuer 2006 sah er gemäss Hinweis ein steuerbares Einkommen von Fr. 580'500.- bzw. satzbestimmendes Einkommen von Fr. 584'900.- vor. Dabei ging der Steuerkommissär jeweils von unselbstständigen Erwerbseinkünften von Fr. 352'058.- und "geldwerten Leistungen" von Fr. 265'856.- aus. Die "geldwerten Leistungen" entsprachen gemäss einem Begleitschreiben der Dienstabteilung Wertschriften des kantonalen Steueramts dem zugeteilten Anteil des Pflichtigen an den Aktien der C. Die Bundessteuerrechnung/Veranlagungsverfügung wurde am 5. September 2008 versandt.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 1. bzw. 29. September 2008 je Einsprache mit dem Antrag, ihn u.a. mit dem deklarierten Einkommen gemäss Steuererklärung von Fr. 176'300.- bzw. Fr. 181'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- einzuschätzen. Die getroffenen Einschätzungen seien jenseits der wirtschaftlichen Realität und führten zu einer doppelten Aufrechnung der Einkünfte aus dem Verkauf der B an die C. Inhaltlich wiederholte er im Wesentlichen seinen bereits vorgebrachten Standpunkt.

In der Folge fanden im Januar und am 9. Juli 2009 Besprechungen statt und wurde versucht, eine Einigung zu finden, was aber nicht gelang. Am 13. Oktober 2009 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut. Beim steuerbaren Einkommen hielt es an den Aufrechnungen fest, ferner akzeptierte es den Zufluss der "D"-Aktien erst per 2. März 2007 und damit in der Steuerperiode 2007. Beim Vermögen sah es von der Aufrechnung der C Aktien ab, da diese im Lauf des Jahres 2006 verkauft worden waren. Dies ergab ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- bei unveränderten steuerbaren Einkommen.

C. Am 10. November 2009 erhob der Pflichtige Rekurs bzw. Beschwerde und beantragte im Wesentlichen, nach Überprüfung des massgeblichen Sachverhalts das steuerbare Erwerbseinkommen auf Fr. 254'949.- festzusetzen, unter Übernahme der übrigen Steuerfaktoren gemäss Einspracheentscheid; ferner sei ihm eine Parteient-schädigung zuzusprechen. Darin fasste er seine bereits gemachten Ausführungen nochmals zusammen. Überdies rügte er eine unterschiedliche Behandlung desselben Sachverhalts in den Einschätzungen 2005 und 2006.

Das kantonale Steueramt beantragte am 21. Januar 2010 teilweise Guttheis-sung der Rechtsmittel. Gestützt auf eine Neuberechnung verfocht es für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 folgende Steuerfaktoren:

	Einkommen	Vermögen
	Fr.	Fr.
steuerbar	468'300.-	8'000.-
satzbestimmend	472'600.-	103'000.-

Für die direkte Bundessteuer 2006 beantragte es die Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 470'200.- bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 474'500.-. Inhaltlich beharrte es auf seinen bisherigen Standpunkten. Der Pflichtige hielt in der Replik vom 5. Februar 2010 und das kantonale Steueramt mit Duplik vom 23. Februar 2010 an den bisherigen Anträgen fest. Am 7. April 2010 nahm der Pflichti-ge zur Duplik Stellung.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Der Pflichtige beantragt, auch das Kalenderjahr 2005 in die Überprüfung einzubeziehen und den Sachverhalt für beide Jahre konsistent festzulegen sowie die resultierenden Massnahmen zu ergreifen. Indessen stellt er keine Einschätzungsanträ-ge in Bezug auf die Steuerperiode 2005, weshalb davon auszugehen ist, dass die Ein-schätzung/Veranlagung der Steuerperiode 2005 nicht formell angefochten wird. An-derenfalls wäre, da der Pflichtige fachkundig vertreten wird, zu erwarten gewesen, dass ein solches Rechtsmittelbegehren klar zum Ausdruck gebracht worden wäre. Auf einen diesbezüglichen Rekurs bzw. eine diesbezügliche Beschwerde dürfte die Steuerre-

kurskommission im Übrigen ohnehin gar nicht eintreten, da es am erforderlichen ziffernmässig bestimmten bzw. bestimmbaren Einschätzungsantrag fehlt (Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; § 147 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

2. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG; § 16 Abs. 1 StG). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG; § 17 Abs. 1 StG).

Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 3 StG). Ein solcher erfolgt 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, Handkommentar zum DGB, 2. A., 2009, Art. 16 N 152 DBG; dies., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 16 N 118 StG). Unter Veräusserung sind nicht nur rechtsgeschäftliche Übereignungen von Vermögenswerten (Kauf, Tausch) zu verstehen, sondern jeder irgendwie geartete Vorgang, bei welchem die Substanz des bisherigen Vermögensrechts aus der Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen ausscheidet.

b) Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (BGr, 19. Juli 1993 = StE 1995 B 72.13.22 Nr. 31 = ASA 64, 137). Der Forderungserwerb ist vielfach Vorstufe des Eigentumserwerbs (BGE 113 Ib 23 E. 2e). Erwirbt der Steuerpflichtige eine Forderung, so wird diese i.d.R. bereits in diesem Zeitpunkt besteuert und nicht erst dann, wenn die (Geld-)Leistung erbracht wird (BGr, 11. Februar 2000 = StE 2000 B 23.41 Nr. 3 mit Verweisungen). Wenn der Forderungserwerb dem Eigentumserwerb vorgelagert ist, entsteht grundsätzlich in jenem Zeitpunkt

steuerbares Einkommen, in welchen der Steuerpflichtige eine rechtliche und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die Leistung erworben hat (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 16 N 35 DBG). Fälligkeit der Leistung ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses, unter Umständen ist der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor dem Fälligkeitstermin abgeschlossen. Allerdings wird der Forderungserwerb nur dann als einkommensbildend betrachtet, wenn die Erfüllung nicht als unsicher erscheint (BGr, 21. Oktober 1996 = StE 1997 B 101.2 Nr. 19, E. 4a = ASA 66, 377). Liegt Unsicherheit vor, wird auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung – bei einer Geldschuld also die Zahlung – abgestellt. Dies ist vorab dann der Fall, wenn der Schuldner zahlungsunfähig oder nicht zahlungswillig ist (vgl. Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 197).

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 Berechnung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der 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). Ist streitig, ob ein bestimmter Vermögenszufluss steuerbar ist, ist hierfür die Steuerbehörde beweispflichtig. Umgekehrt obliegt dem Steuerpflichtigen dann die Beweislast, wenn er sich auf einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn beruft. Der beweisbelastete Steuerpflichtige hat spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekurs-/Beschwerdefrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anzubieten (RB 1994 Nr. 33). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung des geltend gemachten Umstands möglich ist. Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung, so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen. Diesfalls hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als misslungen zu betrachten ist.

3. a) Grundlage der Aktienzuteilung der C-Aktien an den Pflichtigen bildete das "Share Purchase Agreement" vom 2. März 2006 zwischen der C und den Aktionären der B. Darin wurde der Kauf der B durch die C für USD 5,5 Mio. vereinbart, wobei der Kaufpreis in Aktien der C zu entrichten war (Ziff. 2.2.1 und 2.2.2 des Vertrags). In Ingress Lit. D und E des Vertrags hielten die Vertragsparteien fest, dass die Verkäufer dafür zu sorgen haben, dass entweder alle Personen mit Optionen/Warrants auf B-Aktien ("options holders and warrant holders") diese vorgängig zum Übergang des Eigentums an der B ausüben oder diese Ansprüche beendet oder ersetzt werden, so dass die B von all solchen Belastungen befreit wird (lit. D). Zur Befriedigung solcher vorbestehender Ansprüche zwischen den Verkäufern und den Angestellten der B stellt die C auf Anweisung der Verkäufer einen Teil des Kaufpreises zur Verfügung (lit. E. sowie Ziff. 2.2.2). Gemäss Annex 2.2.2 zum "Share Purchase Agreement" wird der Pflichtige unter den "Current Employees" aufgeführt mit Anspruch auf 5% des Verkaufspreises. Gemäss Feststellungen des Steueramts waren davon 75% am 22. März 2006 fällig und wurden 25% dem erst 2007 ausbezahlten "D" zugewiesen. Dies ergab für 2006 einen Zufluss von brutto Fr. 265'856.- (ohne die "D"-Aktien).

b) Der Pflichtige macht geltend, dass er mit der Zuteilung der C-Aktien einen privaten Kapitalgewinn realisiert habe, da er anlässlich seines Stellenantritts bei der B aus dem Aktienbestand des Vorsitzenden des Verwaltungsrats 5% der B-Aktien erhalten habe, und diese Aktien 2006 gegen die C Aktien umgetauscht worden seien. Als Beweis für den Erwerb der B-Aktien verweist er auf eine Bestätigung des Vorsitzenden des Verwaltungsrats der B, welcher die Verhandlung mit ihm geführt und ihn angestellt habe. Zudem wurde im Einschätzungsverfahren 2005 der Erwerb von B-Aktien deklariert.

Die B verfügte über ein Aktienkapital von über Fr. 3 Mio, welches in über 30 Mio. A-Namenaktien und mehrere hunderttausend B-Namenaktien eingeteilt war, je im Nominalwert von Fr. -.10 (Aktienzertifikat sowie Aktienbuch). Namenaktien können entweder als Ordrepapier oder als echte Namenpapiere (Rektaaktien) ausgestaltet sein. Zur Übertragung von Namenaktien als Ordrepapiere bedarf es grundsätzlich der Indossierung und der Übergabe der Urkunden (Art. 684 Abs. 2 OR; Art. 967 Abs. 1 OR; Oertle/du Pasquier, Basler Kommentar, 3. A., 2008, Art. 684 Ziff. 5 ff; Meier-Hayoz/von der Crone, Wertpapierrecht, 2. A., 2000, S. 54 N 194). Handelt es sich gestützt auf die Statuten um echte Namenpapiere, wird die Mitgliedschaft durch Zession und Übergabe der Urkunde übertragen. Die Zessionserklärung muss schriftlich erfol-

gen, aber nicht unbedingt auf der Urkunde angegeben werden (Meier-Hayoz/von der Crone, S. 274 N 59; Art. 164 und 967 Abs. 2 OR). Auch Ordrepapiere können in der Form der Zession übertragen werden. Die Erfüllung dieser Formvorschriften ist für die Übergang der Aktionärsenschaft unentbehrlich.

Die genaue rechtliche Natur der Namenaktien der B (Ordrepapier oder Rekaaktie) geht aus den Akten nicht hervor. Genaue Kenntnisse darüber sind aber auch nicht erforderlich, da es in jedem Fall für die Übertragung eines schriftlichen Verfügungsaktes sowie der Übergabe der Urkunde bedarf. Der Pflichtige kann nichts davon vorweisen. Weder verfügte er je über indossierte Namenaktien der B oder entsprechende Zertifikate, noch liegt eine Zessionserklärung eines bisherigen Aktionärs vor. Dass daneben im Rahmen der Anstellungsverhandlungen mündliche Absprachen über die Übertragung von Aktien getroffen worden waren, wie der Pflichtige behauptet, vermag ihm in Anbetracht des Schriftlichkeitserfordernisses des Übertragungsaktes nicht zu helfen. Gleiches gilt in Bezug auf die Behauptung in der Auflageantwort vom 17. Januar 2008, wonach die Aktien aus dem Fundus der E zur Verfügung gestellt worden seien, welche einen Grossteil der Aktien der B für eine Investorengruppe gehalten habe (vgl. aber die anderslautende Sachdarstellung, wonach die Beteiligung aus dem Aktienbestand des Vorsitzenden des Verwaltungsrats stamme). Dass dem Pflichtigen eine Teilhaberposition an der ohnehin nicht näher bezeichneten E eingeräumt worden sei, wird im Übrigen weder behauptet noch ist solches aus den Akten ersichtlich. Keine taugliche Grundlage für den behaupteten Aktienerwerb ist zudem Ziff. 5 des Anstellungsvertrags vom 13. Oktober 2004. Nach dem klaren Wortlaut dieser Vertragsbestimmung wird dem Pflichtigen damit lediglich ein Anspruch auf 5% der B-Aktien in Form von Optionen nach einer auf Ende 2004/Anfang 2005 geplanten Kapitalerhöhung eingeräumt. Es kann nicht die Rede davon sein, dass damit die – nach dem Wortlaut der Bestimmung zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal vorhandenen – Aktien unmittelbar bereits übertragen worden wären. Ebenso wenig hilft ihm die nachgereichte "Beilage zum Lohnausweis 2005", worin eine Zuteilung von 1'563'260 B-Aktien per 1. Januar 2005 bestätigt wird, da diese mangels entsprechender wertpapierrechtlicher Transaktion ohne Beweiswert ist. Anzumerken ist zudem, dass der Pflichtige weder im Aktienbuch als Aktionär eingetragen war, noch im "Share Purchase Agreement" als Aktionär/Seller der B in Erscheinung trat. Überdies bleibt rätselhaft, wo sich die vom Pflichtigen angeblich erworbenen Aktien befunden haben sollen, nachdem die Aktien nummeriert und fest einzelnen Aktionären zugeteilt waren (vgl. hierzu Beschluss des Verwaltungsrats der B vom 20. März 2006). Insgesamt liegt deshalb der

Schluss auf der Hand, dass der Pflichtige zu keinem Zeitpunkt Aktionär der B war. Damit erübrigte es sich auch, den Vorsitzenden des Verwaltungsrats hierzu als Zeugen zu befragen, da auch dessen Beteuerungen über die Aktionärseigenschaft des Pflichtigen den zivilrechtlich unabdingbaren Übertragungsakt nicht zu ersetzen vermögen. Der Vorwurf des Pflichtigen an die Vorinstanz, sie habe diesen zu Unrecht nicht zum Sachverhalt befragt, geht damit ins Leere.

c) Insgesamt fehlt es somit bereits an den grundsätzlichen Voraussetzungen für die Annahme eines privaten Kapitalgewinns.

4. a) Offen ist damit aber noch die Frage nach der genauen rechtlichen Natur der Zuteilung der C-Aktien. Diese ist deshalb relevant, weil je nachdem, ob die Zuteilung als Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit oder aber aufgrund der Einkommens-Generalklausel gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG steuerbar ist, dies Auswirkungen darauf hat, ob ein Abzug für Sozialversicherungsbeiträge vorzunehmen ist. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob die Einkünfte tatsächlich mit der Zuteilung der C-Aktien im Jahr 2006 realisiert worden sind, oder ob damit nicht Ansprüche befriedigt wurden, welche bereits in einer früheren Steuerperiode zugeflossen sind.

b) aa) Das kantonale Steueramt betrachtet die Aktienzuteilung als Abgeltung für Mitarbeiteroptionen und verweist hierzu auf diverse Hinweise in den Akten. Der Pflichtige hält dem entgegen, dass nie ein Optionsvertrag abgeschlossen worden sei und ein solcher nicht existiere, und legt hierzu ebenfalls diverse Belege vor; weiter verweist er auf verschiedene Unstimmigkeiten, welche einer Optionszuteilung widersprechen.

bb) Folgt man den Ausführungen des Pflichtigen, nämlich dass er nie über Optionen verfügt habe, hätte dies einzig zur Folge, dass die Zuteilung der C-Aktien eben nicht mit dem Optionsplan in Zusammenhang steht. An der grundsätzlichen Steuerbarkeit der fraglichen Leistung würde sich dadurch jedoch nichts ändern, da sein Haupteinwand, nämlich, dass er die C-Aktien gegen Aktien der B eingetauscht habe, bereits widerlegt worden ist, sodass er aus seiner Bestreitung letztlich nichts zu seinen Gunsten ableiten kann.

cc) Im Übrigen ist die Aktenlage in Bezug darauf, ob der Pflichtige Optionen besass oder nicht, in der Tat unklar und widersprüchlich, aber insoweit von Relevanz, als sich daraus ein vorliegend zu berücksichtigender Zufluss vor der Steuerperiode 2006 ergeben könnte:

Das Schreiben des früheren Rechtsvertreters der Käuferin vom 9. November 2006, dem das kantonale Steueramt im Wesentlichen folgt, betraf eine Rulinganfrage in Bezug auf die Steuerfolgen der Verzichtserklärungen auf Optionen aus dem Mitarbeiterbeteiligungsplan der B. Demnach wurden die Entschädigungen in C-Aktien für den Verzicht der Optionsinhaber auf ihre Rechte vom Verwaltungsrat nach freiem Ermessen und ohne direkte Berücksichtigung der Anzahl Optionen der einzelnen Optionsinhaber festgesetzt. In Bezug auf den Pflichtigen wurde in Lit. I.D des Schreibens ausdrücklich festgehalten, dass ihm in Erfüllung von Ziff. 5 des Arbeitsvertrags ein Anspruch auf Optionen aus dem F im Umfang von 5% des Kapitals zugesichert worden sei. Im Rahmen des Verkaufs der B habe er auf diese sowie die ihm unter dem F früher zugeteilten Optionen verzichtet und sei mit den C Aktien entschädigt worden. Diese Sachdarstellung wird untermauert durch den Lohnausweis 2005, gemäss welchem der Pflichtige 54'102 Mitarbeiteroptionen erhalten habe, sowie durch diverse Anhänge zum "Share Purchase Agreement", insbesondere Annex D, wo der Pflichtige als Optionsberechtigter genannt wird, sowie dem "Waiver and Discharge Letter (F)" aus dem Jahr 2006, in welchem der Pflichtige auf alle Ansprüche im Zusammenhang mit dem Mitarbeiteroptionsplan ("employee incentive stock option plan", F) verzichtet und erklärt hat, dass die B alle ihre Verpflichtungen daraus erfüllt habe.

Es ist einzuräumen, dass damit ein direkter Beleg wie etwa ein an den Pflichtigen gerichtetes Schreiben über Optionszuteilungen fehlt, sodass kein unmittelbarer Nachweis vorliegt, dass er am F beteiligt war. Zudem hat der "Chief Operating Officer" (COO) bestätigt, dass er von einer Optionszuteilung an den Pflichtigen nichts wisse (Schreiben vom 17. Januar 2008). Auffallend ist zudem, dass dem Pflichtigen gemäss Annex D zum "Share Purchase Agreement" wohl 54'102 Optionen zugestanden haben sollen, ihm aber im Unterschied zu anderen Berechtigten mit derselben Anzahl Optionen ein Anteil von 5% am Kaufpreis zugeschrieben wurde, während diese – unter den "Founding Shareholders" aufgeführten – Personen lediglich 1,3% des Kaufpreises erhielten. Hinzu kommt, dass Personen mit Optionen aus dem F generell nur mit 72 C-Aktien abgefunden worden sind (vgl. Beschluss des "Board of Directors" vom 20. März 2006). Daraus ergibt sich, dass allfällige Optionen nicht allein Grundlage der

Aktienzuteilung an ihn gewesen sein konnten. Dies wird im Übrigen auch in der Rulinganfrage des Rechtsvertreters der Käuferin bestätigt, wonach die Entschädigungen in C-Aktien vom Verwaltungsrat nach freiem Ermessen und ohne direkte Berücksichtigung der Anzahl Optionen der einzelnen Optionsinhaber festgesetzt worden sind.

Aber selbst wenn man von einer Optionszuteilung ausginge, sind keine Umstände ersichtlich, welche auf deren Realisation vor 2006 hindeuteten. In Bezug auf allfällige Optionen aus dem F besteht nämlich gemäss der Anfrage des Rechtsvertreters vom 9. November 2006 ein Steuerruling aus dem Jahr 2003, gemäss welchem die Besteuerung der Optionen bei Ausübung anerkannt worden ist. Selbst wenn demnach der Pflichtige solche Optionen gehabt hätte, wäre eine Besteuerung kraft dieses Rulings erst bei Ausübung möglich gewesen; da eine solche bis zum Verkauf der B 2006 nicht erfolgt war, stellte sich bis zu diesem Zeitpunkt die Frage der Realisierung nicht. Soweit dem Pflichtigen Optionen ausserhalb der F zugestanden wären, was aufgrund der Aktenlage nicht ausgeschlossen werden kann, wäre es an ihm gelegen, einen Zufluss vor 2006 substantiiert darzutun und nachzuweisen, da sich dieser Umstand in Bezug auf die vorliegend streitige Einschätzung steuermindernd ausgewirkt hätte. Dies hat er aber nicht getan.

cc) Insgesamt ist deshalb festzuhalten, dass einerseits die Zuteilung von C Aktien, soweit diese eine Abgeltung für die Aufgabe von allfälligen Optionen darstellt, als Leistung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Pflichtigen zu betrachten und deshalb als Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gestützt auf Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG steuerbar ist, sowie andererseits der Zufluss erst 2006 erfolgt ist.

c) Das kantonale Steueramt stützt sich weiter auf Ziff. 5 des Arbeitsvertrags und macht geltend, der Pflichtige habe auch gestützt darauf einen Anspruch auf 5% des Aktienkapitals der B gehabt. Der Pflichtige stellt einen solchen Anspruch in Abrede und verweist wiederum auf seinen direkten Aktienerwerb bei Stellenantritt.

aa) Es fehlen wiederum klare schriftliche Belege für diesen Anspruch, da Ziff. 5 des Arbeitsvertrags – wie bereits erwähnt – unter der Bedingung einer nie erfolgten Kapitalerhöhung stand und deshalb keine unmittelbare Grundlage für den Anspruch darstellt. Hingegen kann in Anbetracht der Bestätigung des Vorsitzenden des Verwaltungsrats der B als nachgewiesen gelten, dass dem Pflichtigen offenkundig mündliche

Versprechungen über einen Anteil von 5% am Aktienkapital der B gemacht worden sind; diese Annahme wird zudem dadurch untermauert, dass Ziff. 5 überhaupt in den Arbeitsvertrag aufgenommen wurde. Kraft seiner Anstellung sind dem Pflichtigen daher offenbar Ansprüche gegen die B zugestanden, für welche er in Erfüllung des "Share Purchase Agreements" pauschal mit C-Aktien abgefunden worden ist. In Übereinstimmung mit dieser Annahme steht zudem der Umstand der ungleichen Aktienzuteilung im Vergleich zu den anderen Mitarbeitern, da dies darauf hinweist, dass bei der Zuteilung beim Pflichtigen neben streitigen Ansprüchen auf B-Optionen im eigentlichen Sinn eben auch solche vertraglichen Ansprüche berücksichtigt worden sind. Dieser Befund ist für eine steuerliche Beurteilung ausreichend. Was der Pflichtige dagegen vorbringt, leuchtet nicht ein. Seine Argumentation fusst in erster Linie darauf, dass er 2005 B-Aktien erhalten habe, was bereits vorstehend widerlegt worden ist.

bb) Auch hier stellt sich die Frage des Zuflusses, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass diese Ansprüche bereits 2005 steuerlich zu erfassen gewesen wären.

Wie bereits festgehalten, ist ein Anspruch frühestens dann zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige einen festen Anspruch auf eine Leistung erworben hat. Da es sich bei einem Zufluss vor 2006 im vorliegenden Verfahren um einen steuermindernden Umstand handelt, wäre es am Pflichtigen gelegen, einen solchen substantiiert darzutun und nachzuweisen. Zu einer entsprechenden Sachdarstellung hätte insbesondere gehört, den Inhalt der mündlichen Vereinbarung darzutun, was er aber nicht getan hat. Letztlich bleiben diesbezüglich nur Mutmassungen übrig. Ersichtlich ist immerhin, dass der Pflichtige offensichtlich kein einseitiges Gestaltungsrecht auf Erwerb von Beteiligungsrechte an der B hatte, da sich alle Aktien in den Händen der bisherigen Aktionäre befanden und keine Verpflichtung derselben ersichtlich ist, diese auf Verlangen des Pflichtigen herauszugeben. Demnach kann aber nicht von einem festen Anspruch des Pflichtigen gesprochen werden, sondern lediglich von einer Anwartschaft, bei welcher im Zeitpunkt der Entstehung noch kein Einkommen zufluss. Auch unter diesem Aspekt ist demnach vor der Abgeltung seiner Ansprüche mit C-Aktien 2006 kein steuerlicher Zufluss ersichtlich.

cc) Anzuführen ist sodann, dass dem Pflichtigen der Anspruch auf 5% der Aktien offenbar nicht von der B als seiner Arbeitgeberin, sondern vom Vorsitzenden des Verwaltungsrats zugesichert worden ist. Auch wurden die C-Aktien letztlich nicht von der

Arbeitgeberin, sondern von den Aktionären der B geleistet, da die B am "Share Purchase Agreement" nicht als Partei beteiligt war.

Leistungen Dritter sind jedoch ebenfalls dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind, auch dann, wenn eine Rechtspflicht für diese Leistung nicht bestand (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N 37 StG und Art. 17 N 37 DBG). Dieser Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit ist hier nach dem Gesagten ohne Weiteres gegeben. Mithin ändert der Umstand der Leistung durch Dritte am Grundsatz der Besteuerung als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nichts, und erfolgte die Besteuerung demnach zu Recht in der Steuerperiode 2006.

d) In der Rekursantwort hat das kantonale Steueramt die Einschätzungen neu berechnet. Dabei ging es von den deklarierten Angaben des Pflichtigen aus. Beim unselbstständigen Erwerbseinkommen schied es die in der Lohnabrechnung Dezember 2006 vermerkten "Mitarbeiteraktien" aus, ersetzte sie durch den Wert der 2006 zugeflossenen C-Aktien, und brachte davon neu Sozialversicherungsbeiträge von 5,25% in Abzug. Diese Berechnung erweist sich nach dem Gesagten als korrekt, weshalb die angefochtene Einschätzung bzw. Veranlagung entsprechend zu korrigieren ist.

5. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Pflichtige im Rahmen der Einschätzung 2005 nachträglich noch eine Zuteilung von Mitarbeiteraktien der B deklariert hat, welche der entsprechenden Einschätzung bzw. Veranlagung zugrunde gelegt wurde.

Die Steuerbehörde ist grundsätzlich verpflichtet, den für den Einschätzungsentcheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 3 DBG und § 138 N 14 StG). Sie darf sich aber auch auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. Es liegt in ihrem Ermessen, ob und welche Angaben des Steuerpflichtigen sie einer näheren Abklärung unterziehen will (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 14 und § 138 N 20).

Im verfassungsmässig geschützten Grundsatz von Treu und Glauben ist das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens enthalten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

VB zu Art. 109 - 121 N 73, 80 ff DBG und VB zu §§ 119 - 131, 78 ff StG). Sowohl die Steuerbehörden als auch der Steuerpflichtige dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist aber im Allgemeinen darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Steuerperioden anders beurteilt als in früheren (RB 2002 Nr. 93 und 109). In den zitierten Kommentarstellen wird aber immerhin dann eine gewisse Zurückhaltung der Steuerbehörden gefordert, wenn es sich um Dauersachverhalte handelt, die durch die Steuerbehörden ausdrücklich beurteilt wurden, da in diesen Fällen die Beurteilungen in der ersten Steuerperiode regelmässig Zusicherungen für spätere Steuerperioden darstellen.

Das kantonale Steueramt hat im Einschätzungsverfahren 2005 die Angaben des Pflichtigen über den Erwerb der Mitarbeiteraktien der B ohne eingehende Untersuchung akzeptiert, wozu es nach dem Gesagten berechtigt war, zumal keine Anhaltspunkte für eine unkorrekte Angabe vorlag. Der Steuerbehörde kann deshalb kein widersprüchliches Verhalten vorgeworfen werden, wenn sie im Rahmen der Einschätzung für die Steuerperiode 2006 nach eingehender Untersuchung nun auf den wahren Sachverhalt abstellt. Insbesondere kann in der Genehmigung der Selbstdeklaration 2005 keine Zusicherung der Steuerbehörde erblickt werden, den Sachverhalt in Zukunft gleich zu behandeln. Soweit sich dadurch rückblickend für den Pflichtigen zu hohe Einschätzungen 2005 ergeben, hat er sich dies durch die fehlerhaften Angaben im Rahmen des Einschätzungsverfahrens 2005 selbst zuzuschreiben; eine Grundlage für die Bindung der Steuerbehörden an die Einschätzungen 2005 ist daraus nicht ersichtlich.

6. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs bzw. die Beschwerde entsprechend den korrigierten Einschätzungsanträgen in der Rekurs-/Beschwerdeantwort teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Da der Pflichtige überwiegend unterliegt, kommt die Zusprechung der beantragten Parteientschädigung an ihn nicht in Betracht (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 bzw. 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. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuer wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2006	steuerbar	468'300.-	8'000.-
	satzbestimmend	472'600.-	103'000.-.

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2006	steuerbar	470'200.-
	satzbestimmend	474'500.-.

[...]