



Entscheidinstanz:	Steuerrekurskommissionen
Geschäftsnummer:	StRK_2DB.2003.98
Datum des Entscheids:	4. April 2005
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	Mitarbeiteraktien, Sperre, Wahlrecht, Diskontierung, Ruling, Vertrauensschutz
verwendete Erlasse:	Art. 17 Abs. 2 Gesetz über die direkte Bundessteuer

Zusammenfassung:

Besteuerung von unentgeltlich abgegebenen Mitarbeiteraktien mit freier Wahl des Empfängers, ob die Titel mit oder ohne Sperre versehen sind. Zulässigkeit eines Einschlags auf der Differenz zwischen Verkehrswert und Ausgabepreis der Aktien. Frage offen gelassen, weil das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein sogenanntes «Ruling» des kantonalen Steueramts, womit die einschlägige bejahende Bestimmung des Mitarbeiteraktienplans (Entschädigungsreglements) der Arbeitgeberin vorgängig für rechtens erklärt worden war, zu schützen ist. Mithin ist nur der nach Massgabe der Länge der Sperrfrist diskontierte Wert der Einkommenssteuer unterworfen.

Abweichende Minderheitsmeinung.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. 1. Die Generaldirektion der Gesellschaft X. liess 1997 durch den damaligen Personalleiter beim kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung für Wertschriftenbewertung (nachfolgend AWB), einen Entwurf für ein «Entschädigungs-System für Mitglieder der Konzernleitung» (nachfolgend Entschädigungs-Reglement) prüfen. Dieses sah u.a. in Ziff. 2.2.1 vor, bei den im Rahmen der Erfolgsbeteiligung unentgeltlich abzugebenden Namenaktien könne der Berechtigte pro Bezugsjahr frei wählen, wie viele Titel für ihn zur freien Verfügung und/oder mit Sperrfrist (von einem bis maximal 10 Jahren) einzubuchen seien, wobei für die zu sperrende Tranche pro Bezugsjahr eine einheitliche Sperrfrist zu wählen sei. Diese sei unwiderruflich und gelte auch bei Austritt oder Pensionierung. Der Chef der AWB nahm mit Schreiben vom 2. und 18. April 1997 zum eingereichten Entwurf des Entschädigungs-Reglements Stellung, wobei er abgesehen von zwei (hier nicht relevanten) materiellen Änderungen nichts einzuwenden hatte. In der Folge setzte die X. das dementsprechend angepasste Reglement per 1. Mai 1997 in Kraft.
2. Der mit B. verheiratete A. (nachfolgend der Pflichtige bzw. die Pflichtigen) war im Jahr 1999 als Konzernchef und Verwaltungsratspräsident der X. tätig. Am 25. April 1999 unterzeichnete er den ihm von der X. zugestellten «Aktien-Bezugsschein 1999», laut



welchem er zum Bezug von 12'921 Gratis-Namenaktien der mit der X. verbundenen Y. AG berechtigt war. Dabei verzichtete er darauf, das auf dem Formular aufgedruckte Feld «Bezug der Namenaktien ohne Sperrfrist» anzukreuzen, sondern wählte für sämtliche 12'921 Aktien eine Sperrfrist von 5 Jahren.

In der Steuererklärung 1999 B deklarierte der Pflichtige aus seiner unselbstständigen Erwerbstätigkeit gemäss dem von der X. ausgestellten Lohnausweis ein Einkommen (Nettolohn II) von Fr. 3'597'664.- (zuzüglich im Lohnausweis nicht enthaltene Optionen). In diesem Betrag waren Einkünfte aus der Zuteilung von Namenaktien Y. AG enthalten. Diese beliefen sich gemäss einer von der X. ausgestellten «Steuerbescheinigung» auf (brutto) Fr. 2'462'113.35. Darin berücksichtigt war ein Diskont von 25,274% auf dem massgeblichen Börsenkurs (von Fr. 255.- = Fr. 64.44) pro Aktie wegen der gewählten fünfjährigen Sperrfrist, womit sich je Titel eine einkommensrelevante geldmässige Leistung von Fr. 190.56 ergab.

Am 1. Februar 2001 unterbreitete der Steuerkommissär den Pflichtigen je einen Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 sowie für die direkte Bundessteuer 1999. Darin verweigerte er auf den streitbetroffenen Mitarbeiteraktien den angebotenen Diskonteschlag. Dementsprechend rechnete er (Fr. 64.44 x 12'921 =) Fr. 832'629.- auf, wovon er zusätzlich geschuldete Sozialversicherungsbeträge von Fr. 42'048.- zum Abzug brachte. Insgesamt resultierte damit eine Aufrechnung von jeweils Fr. 790'581.-.

Die Pflichtigen waren damit nicht einverstanden, worauf sie der Steuerkommissär am 7. Mai 2001 für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 entsprechend dem Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 6'547'700.- (Zürich) sowie Fr. 6'574'600.- (Gesamt) einschätzte und gleichzeitig einen entsprechenden Hinweis auf die Bundessteuerveranlagung 1999 erliess. Dieser sah ein steuerbares Einkommen von Fr. 6'567'700.- vor.

Gegen die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern liessen die Pflichtigen am 7. Juni 2001 Einsprache erheben und in diesem Verfahren unter anderem beantragen, die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1999, zurückzustellen, bis der Entscheid über die Staats- und Gemeindesteuern 1999 rechtskräftig werde. Nachdem das kantonale Steueramt die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern mit Einspracheentscheid vom 10. September 2001 bestätigt und die Steuerrekurskommission II einen dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 15. Januar 2002 (2 ST.2001.475) abgewiesen hatten, veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit Rechnung vom 23. Januar 2002 für die direkte Bundessteuer mit einem Einkommen von Fr. 6'567'700.-.

Am 22. Februar 2002 liessen die Pflichtigen gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission II für die Staats- und Gemeindesteuern eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erheben.

- B. Am 26. Februar 2002 liessen die Pflichtigen sodann Einsprache gegen die Bundessteuerveranlagung 1999 erheben.
1. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 23. Oktober 2002 gut und schätzte die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 5'757'200.- (Zürich) sowie Fr. 5'784'000.- (Gesamt) ein. Dabei erwog es, die Sperre sei ein objekti-



ves Sachverhaltselement für die Gewährung eines Diskonts, wobei es unerheblich sei, ob sie einseitig (durch den Arbeitgeber) oder durch zweiseitiges Rechtsgeschäft zustande komme (SB.2002.00017, auch zum Folgenden). Die Aktien hätten dem Pflichtigen zu keiner Zeit unbelastet zur Verfügung gestanden. Die Steuerrekurskommission habe den Zuflussvorgang in unzulässiger Weise vereinfacht, denn allein mit der Zustellung eines Aktienbezugscheins sei noch kein die Einkommenssteuer auslösender Rechtserwerb verwirklicht. Auch liege keine Steuerumgehung vor, denn die Mitwirkung des Arbeitnehmers durch die Wahl einer Verfügungsbeschränkung sei nicht ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich. Die Wirkung sei nämlich dieselbe, unabhängig davon, ob sie vom Mitarbeiter gewählt oder von ihm lediglich akzeptiert werde. Gegen eine Steuerumgehung spreche auch, dass das Reglement vorgängig von der AWB geprüft und genehmigt worden sei.

2. Am 30. September 2003 wies das kantonale Steueramt die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer ab. Zur Begründung führte sie aus, eine reduzierte Besteuerung aufgrund der Diskontmethode komme nicht in Frage, da das Einkommen steuerrechtlich schon im Zeitpunkt zugeflossen sei, in dem der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch darauf erworben habe. Folglich müsse auf den Zeitpunkt abgestellt werden, in dem die Höhe des Arbeitsentgelts verbindlich und unabänderlich feststehe, weshalb die Mitarbeiteraktien den Pflichtigen spätestens mit der Zustellung des Aktien-Bezugsscheins ungebunden zugeflossen seien. Ganz abgesehen davon habe das Entschädigungs-Reglement eine rein bevorteilende Struktur, indem die begünstigten Personen bereits gestützt auf den Arbeitsvertrag Anspruch auf einen jährlichen Bonus in Form von Aktien hätten, deren Zuteilung von keiner weiteren Gegenleistung abhängige. Bloss die Anzahl der Aktien werde – nach allerdings im Voraus festgelegten Kriterien – erst zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt. Nicht zu folgen sei der Auffassung des Verwaltungsgerichts, wonach es sich bei der Übertragung des Eigentums an Mitarbeiteraktien um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft handle. Ebenfalls entgegen den Ausführungen des Verwaltungsgerichts sei eine Steuerumgehung gegeben, denn die Mitwirkung des Arbeitnehmers bei der Ausgestaltung der Verfügungssperre sei ungewöhnlich, sachwidrig und absonderlich, wenn der einzige Grund für eine solche freiwillige Wahl einer Verfügungssperre in der Aussicht auf geringere Steuern und Sozialversicherungsbeiträge bestehe. Schliesslich könnten die Pflichtigen aus zwei Schreiben des kantonalen Steueramts vom 2. und 18. April 1997 auch keinen Vertrauensschutz ableiten, denn diese Schreiben seien nicht an diese gerichtet gewesen, womit es am Element des unmittelbaren Empfängers fehle. Zudem hätten sie gestützt auf diese Antwort auch keine nachteiligen, unwiderruflichen Dispositionen getroffen, denn die Sperrfrist könne in Absprache mit der Arbeitgeberin mühelos aufgehoben werden.
- C. 1. Mit Beschwerde vom 3. November 2003 gegen den Einspracheentscheid vom 30. September 2003 liessen die Pflichtigen beantragen, sie unter Anerkennung des Diskonts auf den Mitarbeiteraktien für die Steuerperiode 1999 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 5'777'100.- einzuschätzen. Zur Begründung wurde u.a. geltend gemacht, das Argument einer angeblich fehlenden Abhängigkeit des Aktienerwerbs von einer Gegenleistung verkenne, dass gemäss Reglement kein unbedingter Anspruch bestehe, weil bei einem Zielerreichungsgrad von unter 20 Prozent der Soll-Rendite gar keine Aktien zugeteilt würden. Das Motiv für oder gegen eine Wahl einer Sperrfrist sei als



solches rechtlich unerheblich. Ausschlaggebend sei einzig die eindeutige wirtschaftliche Auswirkung auch einer freiwillig (nach Plan) gewählten Sperrfrist. Von einer Steuerumgehung mittels der freiwilligen Wahl einer Sperrfrist könne (mit dem Verwaltungsgericht) im Ernst nicht gesprochen werden. Mit der Auffassung, die Pflichtigen könnten sich nicht auf den Verfassungsgrundsatz von Treu und Glauben berufen, weil die beiden erwähnten Schreiben des kantonalen Steueramts nicht an sie, sondern einzig an die X. gerichtet gewesen seien, setze sich das Steueramt über die gegenteiligen Erwägungen des Verwaltungsgerichts hinweg. Auch sei die Frage des Zuflusszeitpunktes mit der Genehmigung des Entschädigungs-Reglements implizit beantwortet und zugesichert worden.

Gleichzeitig machte der Vertreter der Pflichtigen geltend, die beim Entscheid der Steuerrekurskommission II vom 15. Januar 2002 mitwirkenden Personen hätten gestützt auf Art. 109 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] in den Ausstand zu treten, da sie durch den vom Verwaltungsgericht abweichenden Entscheid befangen bzw. voreingenommen seien.

Mit Beschwerdeantwort vom 1. Dezember 2003 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

2. Mit Beschluss vom 21. Dezember 2004 hat die Steuerrekurskommission das Ausstandsbegehren abgewiesen. Dieses Urteil blieb in der Folge unangefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.
 3. Mit Beschluss vom 23. Dezember 2004 wurde das Geschäft an die Steuerrekurskommission II umgeteilt. Gleichzeitig wurde den Parteien Frist angesetzt, um verschiedene Unterlagen einzureichen. Nach Eingang diverser Unterlagen und jeweiliger Stellungnahme der Parteien dazu erweist sich das Verfahren als spruchreif.
- D. Die Steuerrekurskommission II hiess das Rechtsmittel mit folgender Begründung gut:

Erwägungen:

1. Der Streit dreht sich wie schon bei den Staats- und Gemeindesteuern um die Frage, ob sich das steuerbare Einkommen unter Gewährung eines Einschlags auf dem Börsenkurs bemisst, obgleich der Pflichtige aus freien Stücken anstelle der unbelasteten Aktienzuteilung die unwiderrufliche Sperrfrist von fünf Jahren gewählt hat.
 - a) Bei der Beurteilung ist von der Grundregel auszugehen, dass die Zuteilung von Aktien, die ein Unternehmen seinen Mitarbeitern zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis oder unentgeltlich überlässt (sog. Mitarbeiteraktien), Erwerbseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit generiert (ASA 65, 733; RB 1995 Nr. 34; auch zum Folgenden). Die Bewertung der Mitarbeiteraktien richtet sich dabei nach deren Verkehrswert. Dabei beeinträchtigt eine allfällige Verfügungsbeschränkung bzw. Rückgabeverpflichtung diesen Wert; dieser negativen Beeinflussung ist bei der Einkommensbemessung Rechnung zu tragen. Laut Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für die Steuerperiode 1997/98 vom 30. April 1997; nZStB II Nr. 62/2000) beträgt der Diskont für auf fünf Jahre gesperrte Mitarbeiteraktien 25,274%.



b) Ungeachtet der materiellen Fragen – nämlich, ob die Gewährung eines solchen Diskonts verweigert werden kann, weil die Wahl einer Verfügungssperre einen steuerlich unbeachtlichen Akt der Einkommensverwendung darstellt, bzw. ob die Aufrechnung des geltend gemachten Diskonts rechters war, weil eine Steuerumgehung nachgewiesen ist – muss zunächst beachtet werden, dass das Entschädigungs-Reglement von der X. vorgängig beim kantonalen Steueramt Zürich, AWB, zur materiellen Prüfung eingereicht und von diesem genehmigt wurde. Damit stellen sich grundsätzliche Fragen bezüglich des Vertrauensschutzes.

2. a) Die Prüfung und Bestätigung des Entwurfs für ein Entschädigungs-Reglement der X. durch die AWB stellt eine vorgängige Auskunft (advance ruling) einer Steuerbehörde dar. Die (zustimmende) Antwort der Behörden wurde dabei in Briefform gegeben.

Für solche Auskünfte, die nicht in Form von Verfügungen erteilt werden, gelten die allgemeinen Grundsätze der Verwaltungstätigkeit. Es handelt sich lediglich um eine steuerbehördliche Darlegung der Rechtsauffassung und nicht um eine selbständig anfechtbare Verfügung. Die zuständigen Steuerbehörden sind im schweizerischen Steuerrecht nämlich befugt, solche Auskünfte zu erteilen, und der Steuerpflichtige kann sich auf diese Auskünfte nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes verlassen. Insbesondere ist eine vorgängige Auskunft für das nachfolgende Veranlagungsverfahren für die Steuerbehörde verbindlich (PETER EISENRING, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68, 115 f.). Im Kanton Zürich wird das Verfahren im Merkblatt des kantonalen Steueramtes betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 8. Mai 1996 (aZStB 1 A Nr. 25/65; im neuen ZStB nicht mehr enthalten; kurz: Merkblatt) geregelt. Gemäss Merkblatt werden mit solchen Auskünften über die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften die Rechtsfolgen nicht unmittelbar verbindlich festgelegt. Ein Vorentscheid entfaltet seine Wirkung erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren. Im Einschätzungsverfahren erlangt er Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist.

b) Falls mithin für die Pflichtigen ein Vertrauensschutz entstanden ist und diese nach Treu und Glauben davon ausgehen durften, bei der Wahl einer Verfügungssperre werde ihnen ein Einschlag auf den Verkehrswert im Sinn des Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV gewährt, ist der genaue Zeitpunkt das Einkommen im vorliegenden Zusammenhang unerheblich, weil die konkret getroffene Wahl einer Verfügungssperre im Sinn des Entschädigungs-Reglements einen Anspruch auf einen Diskont verleiht. Wird nämlich mit dem Verwaltungsgericht die Auffassung vertreten, mit der Zustellung eines Aktienbezugscheins liege noch kein die Einkommenssteuer auslösender Rechtserwerb vor, dann hätte die AWB die Zustimmung zum Entschädigungs-Reglement (bzw. dem darin enthaltenen Wahlrecht für eine Verfügungssperre mit den angestrebten steuerlichen Vorteilen) zu Recht erteilt. In der Folge müssten die Pflichtigen von vornherein nicht zum Grundsatz von Treu und Glauben Zuflucht nehmen, vielmehr ergäbe sich die Zulässigkeit bzw. Notwendigkeit des Diskonts schon (direkt) aus der gesetzlichen Normierung. Sollte indessen die andere Auffassung richtig sein, wonach die Aktien dem Pflichtigen zunächst ungebunden zugeflossen sind und die Wahl der Verfügungsbeschränkung ein unbeachtlicher Akt der Einkommensverwendung war, dann erwiese sich die behördliche Zustimmung zum Entschädigungs-Reglement im Nachhinein zwar als «un-



richtig», doch können sich die Pflichtigen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen in diesem Fall auf Treu und Glauben berufen, mit dem nämlichen Resultat. Vorliegend ist vor allem der zweite Fall von Interesse. Der Vertrauensschutz – Steuerumgehung vorbehalten – muss schon deshalb greifen, weil sich andernfalls Steuerpflichtige überhaupt nicht auf vorgängige behördliche Auskünfte verlassen könnten, womit das Instrument der «advance rulings» nutzlos wäre.

3. a) Die Bundesverfassung statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten in Art. 5 Abs. 3 BV und andererseits in Art. 9 BV als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründetes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 377 E. 3a S. 387 mit Hinweisen).
- b) Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Selbst eine unrichtige behördliche Auskunft kann aber unter gewissen Umständen eine Vertrauensgrundlage bilden. Dies gilt auch für das Steuerrecht. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (Urteil vom 1. November 2000; 2A.46/2000) kann selbst eine unrichtige Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hiefür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte (BGE 127 I 31 E. 3a S. 36 mit Hinweisen), dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 473 E. 2c S. 479 mit Hinweis). Das kantonale Steueramt bezieht sich ausdrücklich auf diese Praxis und führt im Merkblatt aus, wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, werde die mit dem Vorentscheid festgelegte steuerliche Beurteilung nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte (Ziff. III, 6).

Steht allerdings selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Steuerpflichtige mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann, müssen laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (vgl. zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., 2002, N 668 ff. m. H.).

4. a) Konkrete Anfragen im Zusammenhang mit Wertpapieren (wie Bewertung nicht kotierter Wertpapiere, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, pauschale Steueranrechnung usw.) sind an die AWB zu richten (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich, Ziff. III, 1). Dementsprechend hat die X. den Entwurf für das Entschädigungsreglement bei der zuständigen Abteilung des kantonalen Steueramts prüfen lassen.



- b) Der Sachverhalt, auf den sich die (vorbehaltslose) Auskunft der Steuerbehörde bezieht, muss konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden (BEHNISCH/CADOSCH, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1f.; EISENRING, S. 115 f.). Das kantonale Steueramt verlangt bei Eingaben, die den Erlass eines Vorentscheids bezwecken, eine Darstellung des Sachverhalts mit allen für die steuerliche Beurteilung relevanten Elementen. Können weitere Unterlagen eine Bedeutung für die steuerliche Beurteilung haben (wie Statutenentwürfe, Planbilanzen, Umstrukturierungs-Bilanzen, Organigramme usw.), sind sie laut Merkblatt dem Begehren beizulegen.
- aa) Aus der Korrespondenz zwischen den Herren C. (X., Generaldirektion) und P. K. (Chef AWB) ist ersichtlich, dass die X. der AWB am 27. März 1997 den Entwurf für das Entschädigungs-Reglement gefaxt hat. Zudem fanden in diesem Zusammenhang mehrere Telefongespräche zwischen beiden Personen statt. Mit Schreiben vom 2. April 1997 teilte die AWB der X. u.a. mit, die Zuteilung der Mitarbeiteraktien können «weiterhin auf Regeln nach Vorgabe des Reglements erfolgen». Zur Bestimmung der steuerbaren Betreffnisse sei jedoch auf die konkreten Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausgabe der Aktien bzw. der Ausübung der Bezugsrechte abzustellen, d.h. es sei der durchschnittliche Börsenkurs während der Bezugsperiode zugrunde zu legen, der «entsprechend der Sperrfrist für jeden Mitarbeiter zu diskontieren ist». Am 18. April 1997 teilte die AWB der X. schliesslich unter Bezugnahme auf ihre Besprechung mit, die am Vortag gefaxten Unterlagen bildeten die Grundlage für die Vereinbarung. Dabei wurde ausdrücklich auch auf die Ziff. 2.2.1 des Entschädigungs-Reglements Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass die Bewertungsgrundlage für die Mitarbeiteraktien auf den Durchschnittskurs im Monat Mai abstelle. Ziff. 2.2.1 sah ausdrücklich vor, bei den im Rahmen der Erfolgsbeteiligung unentgeltlich abzugebenden Namenaktien könne der Berechtigte pro Bezugsjahr wählen, wie viele Titel zur freien Verfügung und/oder mit Sperrfrist einzubuchen seien.
- bb) Der Entwurf des Entschädigungs-Reglements ist vom kantonalen Steueramt offensichtlich im Detail geprüft worden. Soweit aus den Akten ersichtlich, wurden im Rahmen der Abklärungen über die steuerliche Beurteilung des Reglements von der X. keine weiteren Unterlagen oder Auskünfte verlangt. Dementsprechend hat denn auch das Verwaltungsgericht im Entscheid vom 23. Oktober 2002 festgestellt, die X. habe mit der Einreichung des vollständigen Entschädigungs-Reglements – ergänzt mit einem Hinweis auf die angenommene steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung – ihre Sachdarstellungspflicht erfüllt. Dem ist zuzustimmen, denn es hätte der AWB frei gestanden, eine Korrektur bzw. Änderung des Entschädigungs-Reglements zu verlangen, falls sie mit dem Wahlrecht in Ziff. 2.2.1 respektive der daraus abgeleiteten steuerlichen Folgen nicht einverstanden gewesen wäre. Insbesondere hätte sie die Frage des Zuflusszeitpunkts der Einkünfte aus den Mitarbeiteraktien aufwerfen können. Das aber ist nicht geschehen. Die AWB hat den Inhalt von Ziff. 2.2.1 nachweislich zur Kenntnis genommen und nicht bemängelt. Das Wahlrecht wird darin ausdrücklich formuliert, weshalb nicht anzunehmen ist, die AWB habe die Bedeutung dieser Klausel nicht erkennen können. Dies gilt umso mehr, weil im Kanton Zürich mit der AWB eine hoch spezialisierte Organisationseinheit besteht, die für eine Vielzahl von Vorentschei-



den solcher und ähnlicher Entschädigungs-Reglemente zuständig ist und die diesbezüglich über eine grosse Erfahrung verfügt.

Die X. hat folglich den massgeblichen Sachverhalt mit allen für die steuerliche Beurteilung relevanten Elementen korrekt und vollständig dargelegt und durfte davon ausgehen, dass die AWB mögliche Unklarheiten oder Schwachpunkte des Reglemententwurfs erkennen und im Rahmen der Prüfung eliminieren würde.

- cc) Unter der Annahme, dem Pflichtigen seien bei richtiger Betrachtungsweise tatsächlich zunächst ungebundene Aktien zugeflossen und die Wahl der Verfügungsbeschränkung erscheine – wie dies die Steuerrekurskommission II angenommen hat – als einkommenssteuerrechtlich unbeachtlicher Akt der Einkommensverwendung, wäre die Genehmigung des Entschädigungs-Reglements durch die AWB als «unrichtig» zu bezeichnen. Die entsprechende Ziffer im Reglement wäre diesfalls ungesetzlich, weil bei dieser Sachlage ein Diskont zu unterbleiben hätte. Theoretisch könnte die «Antwort» der AWB auch dann als unrichtig bezeichnet werden, falls die Wahlmöglichkeit einer Verfügungssperre als solche (schon) ungesetzlich wäre. Dies behauptet aber selbst das kantonale Steueramt nicht (R-act. 3/1), und zudem müsste es sich diesfalls Unvorsorgfalt bei der Prüfung des Reglementsentwurfs vorhalten lassen, wird im Text doch klar auf das Wahlrecht hingewiesen.

Im Rahmen der Prüfung der Elemente des Vertrauensschutzes stellte sich anschliessend die Frage, ob diese (mögliche) Unrichtigkeit für die X. erkennbar gewesen wäre. Auch wenn die X. über eine eigene Steuerabteilung verfügt und zudem von der Beratungsfirma Z. beraten wurde, gibt es keinerlei eindeutige Anzeichen für die Annahme, sie habe den Mechanismus des Einkommenszuflusses von vornherein klar erkannt und bewusst verschwiegen. Dass die Beurteilung, in welchem Zeitpunkt das Einkommen bei einem solchen Wahlrecht gemäss Entschädigungs-Reglement zufließt, nicht einfach fällt, zeigt sich schon an den unterschiedlichen Standpunkten der Rechtsmittelinstanzen im Verfahren der Staats- und Gemeindesteuern sowie deren Würdigung im Rahmen einer Urteilsbesprechung (REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, FStR 2003, 224 ff.). Eine eindeutige Unrichtigkeit ist jedenfalls nicht ausgewiesen. Folglich durfte die X. aufgrund der vorbehaltlosen Genehmigung des Entschädigungs-Reglements davon ausgehen, die darin enthaltenen Klauseln hätten ihre Richtigkeit, und demzufolge das Entschädigungs-Reglement in Kraft setzen. Sofern der Sachverhalt korrekt offen gelegt wird, darf von der Steuerbehörde erwartet werden, dass sie sich Rechenschaft über die Folgen ablegt. Selbst eine falsche rechtliche Subsumtion durch die Steuerpflichtigen vermag im Streitfall den Vertrauensschutz nicht zu zerstören, da die rechtliche Subsumtion Sache der Behörde ist (BEHNISCH/CADOSCH, Rz 3). Zudem durfte die X. insbesondere auch aus dem Schreiben vom 2. April 1997 auf die Möglichkeit einer Sperrfrist gemäss Entschädigungs-Reglement schliessen mit dem Recht auf Diskontierung des Wertes der Aktien für jeden der betroffenen Mitarbeiter.

Daher kann auch nicht gefordert werden, die X. hätte speziell auf diesen Punkt hinweisen müssen. Würde anders argumentiert, käme dies einer Anwendung der in den USA und Grossbritannien vor kurzem eingeführten sog. tax shelter regulations gleich, welche die Pflichtigen bzw. ihre Berater zwingen, ihre Steuersparmodelle bzw. -lösungen im Detail dem Fiskus offen zu legen. Solche Regeln sind jedoch in der Schweiz unbe-



kannt und bräuchten ohnehin eine klare gesetzliche Grundlage. Obwohl in der englischsprachigen Fassung des Aktienbezugscheins für das Jahr 2000 ausdrücklich auf die Steuerersparnis der gesperrten Aktien hingewiesen wurde, kann der X. daraus kein Vorwurf gemacht werden, da sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten beim Erlass eines Vorentscheids keine Verpflichtung trifft, auf eine ihrer Ansicht nach zu erzielende Steuerersparnis hinzuweisen. Zudem lässt auch das genannte Merkblatt des kantonalen Steueramts keinen solchen Schluss zu.

- c) Damit wäre eine allfällige Unrichtigkeit der behördlichen Auskunft für die X. bloss noch dann erkennbar gewesen, wenn ihr eine böse Absicht unterstellt würde – etwa, weil sie im Wissen um die Brisanz dieser Klausel in Steuerumgehungsabsicht wichtige Tatsachen böswillig verschwiegen hätte. Zu einer solchen Annahme gibt es jedoch ebenfalls keine Anhaltspunkte. Gegen die Annahme einer Steuerumgehung spricht zunächst – wie schon vom Verwaltungsgericht erwogen – die Tatsache, dass das Reglement vorgängig von der AWB geprüft und genehmigt worden ist. Dabei kannte das Amt die entsprechende Klausel nachweislich und hat diese nicht als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich bzw. den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen beurteilt. Selbst wenn die Tragweite übersehen worden wäre, fehlt es zudem bis heute am Nachweis der objektiven und subjektiven Elemente einer Steuerumgehung. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass der Pflichtige nur in den Jahren 1997 und 1999 eine Verfügungssperre gewählt hat, nicht aber im sog. Lückengjahr 1998; denn das Entschädigungs-Reglement liess ein solches Vorgehen zu.
- d) Das kantonale Steueramt hat im Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2003 – wie schon im Verfahren der Staats- und Gemeindesteuern – weiter geltend gemacht, der Pflichtige sei nicht unmittelbar Empfänger der beiden Schreiben des kantonalen Steueramts gewesen, in welchen die Modalitäten des Reglements zwischen dem Steueramt und der X. geregelt worden seien. Daher sei es höchst fraglich, inwieweit sich der Pflichtige auf die beiden in diesem Zusammenhang vom kantonalen Steueramt an die X. gerichteten Schreiben berufen könne (Ziff. 4, S. 6 f.).

Diese Argumentation übersieht, dass Vorentscheid für das Entschädigungs-Reglements der X. zu einem Vertrauensschutz geführt hat, der notwendigerweise eine Drittwirkung entfaltet. Wenn eine Konzernleitung ein Entschädigungs-Reglement von der zuständigen Stelle beim kantonalen Steueramt «absegnen» lässt, erfasst ein allfällig daraus hervorgehender Vertrauensschutz auch die darin betroffenen Konzernmitarbeiter (als Empfänger der Entschädigungen). Dabei handelt es sich um ein gängiges Vorgehen, das vielerorts und von zahlreichen Konzernen praktiziert wird. Insbesondere gilt dies auch für genehmigte Spesenreglemente, über die fast jede grössere Unternehmung verfügt. Es käme wohl niemandem in den Sinn zu behaupten, diese begründeten keinen Vertrauensschutz für die betroffenen Mitarbeiter. Wäre keine solche Drittwirkung gegeben, müsste tatsächlich jeder betroffene Mitarbeiter selbst beim Steueramt (auch) noch einen Vorbescheid des Inhalts erwirken, dass das entsprechende Reglement auch für ihn gelte. Dies kann indessen nicht der Sinn des Unterfangens sein. Vielmehr gehört eine Drittwirkung des Vertrauensschutzes bei der Einholung eines Vorentscheids über ein solches Reglement für die davon betroffenen Steuersubjekte notwendigerweise dazu. Mithin geht der diesbezügliche Einwand der Vorinstanz fehl und können sich vorliegend (auch) die Pflichtigen auf den Vertrauensschutz berufen.



- e) Ebenfalls nicht stichhaltig ist der Vorwurf, der Pflichtige habe keine für ihn nachteilige, unwiderrufliche Dispositionen getroffen, weil die Sperrfrist – in Absprache mit der Arbeitgeberin – mühelos aufgehoben werden könne. Die X. habe kein eigenes Interesse an der Sperrfrist, widrigenfalls hätte sie die Aktien nicht ohne Sperrfrist angeboten. Wenn sich der steuerliche Vorteil für die Pflichtigen nicht einstelle, habe sie somit auch nichts dagegen, diese in Sperrfrist in gegenseitigem Einvernehmen nicht zu beachten. Daher stehe einer Annullation der Sperre nichts im Weg.

Eine nachteilige Disposition ist darin zu erblicken, dass der Pflichtige mit der Wahl einer Verfügungssperre nachweislich einen Teil seines Vermögens blockiert hat. Bekanntlich war der Kurs der in Frage stehenden Aktien in den vergangenen Jahren sehr volatil und war es dem Pflichtigen aufgrund der Sperre unmöglich, seine Aktien allenfalls zu einem für ihn günstigen Moment zu veräussern. Vielmehr müssen die fünf Jahre abgewartet werden und trägt der Pflichtige das volle Kursrisiko. Wie die Abklärungen der Steuerrekurskommission ergeben haben, hat der Pflichtige die vereinbarte Verfügungssperre ohne Einschränkung beachtet und dieser Zeitspanne über die Titel nicht verfügt.

Ohnehin ist davon auszugehen, dass die Aktien vor Ablauf dieser Frist auch in Absprache mit der X. nicht hätten veräussert werden können. In diesem Zusammenhang kann auf den klaren Wortlaut der Ziff. 2.2.1 des Entschädigungs-Reglements hingewiesen werden. Demnach ist die Sperrfrist «unwiderruflich und dauert auch bei Austritt oder Pensionierung fort». Angesichts dieser eindeutigen Formulierung im genehmigten Entschädigungs-Reglement kann nicht im Ernst angenommen werden, die X. wäre leicht hin bereit, «im gegenseitigen Einvernehmen» mit dem Pflichtigen ausdrücklich gegen diese Klausel zu verstossen. Hat sie das Entschädigungs-Reglement mit diesem Wortlaut vom kantonalen Steueramt genehmigen lassen, muss sie sich selbstverständlich an die darin enthaltenen Regeln halten. Würde sie die Sperrfrist in Übereinkunft mit den Pflichtigen aufheben, würde nicht nur die Gültigkeit des gesamten genehmigten Entschädigungs-Reglements gefährdet, sondern auch der Ruf der X. gegenüber den Steuerbehörden beeinträchtigt.

- f) Zusammenfassend ergibt sich, dass sich sowohl die X. als auch die Pflichtigen auf den durch die Genehmigung des Entschädigungs-Reglements entstandenen Vertrauensschutz berufen können. Gemäss Entschädigungs-Reglement durfte der Pflichtige die Sperrfrist der Aktien frei wählen und konnte sich darauf verlassen, dass ihm einkommenssteuerlich ein entsprechender Diskont zusteht. Dieser ist ihm deshalb gemäss steueramtlich genehmigten Reglement zu gewähren. Damit ist auch entschieden, dass keine Steuerumgehung vorliegen kann. Bei diesem Ergebnis kann offen bleiben, ob der Einkommenszufluss vor oder nach der Wahl der Verfügungssperre erfolgt ist, auch wenn in materieller Hinsicht – entgegen der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichts – Vieles dafür spricht, dass die Wahl der Sperrfrist als steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung beurteilt werden müsste.

[...]

Eine Minderheit der Steuerrekurskommission II gibt folgende abweichende Meinung zu Protokoll:



1. a) Fest steht, dass der Arbeitgeber, welcher einem Mitarbeiter Aktien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis überlässt, diesem eine Leistung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zukommen lässt, die nach Art. 17 Abs. 2 DBG als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar ist. Grundsätzlich, so auch hier, ist für die Besteuerung der Zeitpunkt der Überlassung der Titel massgeblich, ungeachtet davon, ob die Aktien frei abgegeben werden oder einer Verfügungsbeschränkung unterliegen. Das Bundesgericht hat den Moment der Annahme der Kaufofferte seitens des Mitarbeiters als Realisationszeitpunkt bezeichnet (ASA 65, 739). Denn erst mit der Annahme der Offerte erwirbt der Mitarbeiter einen festen Anspruch auf die Übertragung des Eigentums an den Aktien. Fix ist dieser Anspruch in jenem Moment, in dem die Höhe des Arbeitsentgelts verbindlich und unabänderlich feststeht. Unter gewöhnlichen Umständen lässt sich dieser Zeitpunkt ohne weiteres ermitteln. Schwierigkeiten können sich unter steuerlichen Aspekten dort ergeben, wo der Arbeitgeber dem Aktienerwerber ein Wahlrecht einräumt. Steht diesem die Wahl zu zwischen entweder einer bestimmten Anzahl n ungesperrter Aktien oder einer Anzahl $n + x$ gesperrter Titel gegen die nämliche Gegenleistung (oder gar entschädigungslos) einerseits oder einer bestimmten gleichen Anzahl ungesperrter und gesperrter Titel zu unterschiedlichen Konditionen (wobei die Gegenleistung bei den ungesperrten, mithin sogleich verfügbaren Aktien naturgemäss höher sein muss; denkbar ist indes auch, dass die gesperrten Aktien entschädigungslos, die ungesperrten hingegen im Austausch mit einer Gegenleistung ausgehändigt werden) andererseits, ist für die Bestimmung des Einkommens die konkrete Annahme der Offerte, d.h. die getroffene Wahl massgeblich. Besteht indes kein Unterschied in der Gegenleistung bei einer identischen Anzahl zugeteilter gesperrter und ungesperrter Titel, ergibt sich eine andere Konstellation. Diesfalls entsteht das Einkommen aus Mitarbeiteraktien jedenfalls bei unentgeltlicher Zuteilung nicht erst mit der Annahme der Offerte und Rücksendung des ausgefüllten Bezugscheins an den Arbeitgeber, sondern bereits mit der Entgegennahme der Offerte. Um das entsprechende Einkommen zu realisieren, ist keine weitere Handlung mehr nötig. In diesem Zeitpunkt ist das Einkommen in Form ungebundener Aktien zugeflossen. Die konkrete Wahl stellt unter solchen Umständen einen späteren Akt der Einkommensverwendung dar (StRK II, 15. Januar 2002, 2 ST.2001.475; ebenso REICH/WALDBURGER, S. 226). Es verhält sich insofern gleich, wie wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer vor die Wahl stellt, als Arbeitsentgelt einen bestimmten Betrag bar oder aber in Naturalform zu beziehen. Hat die Naturalleistung einen tieferen Wert als der Barbetrag, ändert dies nichts daran, dass dem Empfänger unter dogmatischen Gesichtspunkten der volle Betrag zuzurechnen ist. Dass er freiwillig auf einen Teil des ihm zustehenden Entgelts verzichtet, bleibt bei seiner Steuerberechnung ohne Auswirkungen.
- b) Die X. hat dem Pflichtigen mit dem undatierten, von ihm am 25. April 1999 ausgefüllten Aktien-Bezugschein 1999 den Bezug von 12'921 Gratisaktien der Y. AG offeriert. In Übereinstimmung mit dem Entschädigungs-Reglement konnte er wählen, ob – und in welchem Umfang – ihm die ihm zustehenden Aktien ungesperrt oder aber mit einer – von ihm im Rahmen des Reglements bestimmten – Sperre versehen zugeteilt werden. Im Bezugschein hat der Pflichtige bekannt gegeben, dass er für sämtliche Titel eine Sperrfrist von fünf Jahren wünsche. Ungeachtet dessen ist die steuerbare Leistung



nach dem Gesagten unter Verweigerung eines Diskonts wegen der Verfügungssperre festzusetzen. Mithin ist der angefochtene Entscheid zu schützen.

2. a) Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung können sich Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger ausnahmsweise einigen, allerdings nicht über Rechtsfragen, sondern einzig über unsichere sachverhaltliche Elemente, d.h. unsichere Sachverhaltsfeststellungen. Auslegungsfragen sind ausgeschlossen (BGr., 23. Januar 2004, 2A.52/2003). Zwar haben die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, bei der Steuerverwaltung Rechtsauskünfte zu verlangen. Doch haben solche vorgängigen Auskünfte keinen Verfügungscharakter und sind daher nicht wie Feststellungsverfügungen mit Rechtsmitteln anfechtbar (BGE 126 II 520). Auch wenn ein praktisches Interesse der Steuerpflichtigen an Auskünften für geplante Sachverhalte nicht zu verkennen ist, ändert das nichts daran, dass letztlich die korrekte Rechtsanwendung massgeblich und ihr notfalls gerichtlich zum Durchbruch zu verhelfen ist. Nur so ist sichergestellt, dass die rechtliche Würdigung nicht der richterlichen Kontrolle entzogen ist. Das gilt auch für die sog. steuerliche «rulings». Sie bilden lediglich – aber immerhin – eine Aussage der zuständigen Steuerbehörde über die steuerrechtliche Qualifikation bestimmter Sachverhalte. Nach Ansicht des Bundesgerichts sind sie nicht statthaft, wenn auch toleriert. Betrifft eine Abmachung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem eine Rechts- bzw. Auslegungsfrage, liegt ein Steuerabkommen vor. Mangels gesetzlicher Grundlagen, so die höchstrichterliche Meinung, sind Abkommen über das steuerbare Einkommen (oder [als minus in maiore] von Bestandteilen desselben) unzulässig und unwirksam (BGr., 23. Januar 2004, 2A.52/2003). Betrifft eine Abmachung nicht die Einigung über einen unsicheren Sachverhalt, sondern eine Rechts- oder Auslegungsfrage, die aufgrund des festgestellten Sachverhalts zu beantworten ist, vermag sie somit grundsätzlich keine Wirksamkeit zu entfalten.
 - b) Der steueramtlichen Gutheissung des im Sinn des AWB korrigierten Entschädigungs-Reglements der X. geht deshalb mit Blick auf die steuerliche Qualifikation einzelner Sachverhalte eine bindende Wirkung ab. Es kann nur insoweit darauf abgestellt werden, als die darin enthaltenen Regelungen mit der gesetzlichen Ordnung in Übereinstimmung stehen. Die einkommenssteuerliche Würdigung der 1999 erfolgten Gratisaktienzuteilung an den Pflichtigen hat somit einzig unter Berücksichtigung der gesetzlichen Regelung von Art. 17 Abs. 2 DBG zu erfolgen. In diesem Licht erweist sich die Bestimmung in Ziff. 2.2.1 des Entschädigungs-Reglements als insoweit falsch, als ein Einschlag zufolge (freiwilliger) Wahl der Sperrfrist unter den gegebenen Umständen entgegen der dortigen Feststellung unterbleiben muss, d.h. keinen Einfluss auf das steuerbare Betreffnis ausübt.
3. a) Auch wenn das «ruling» unzulässig und inhaltlich falsch ist, kann im Grund nicht auf vollständige, sondern bloss auf relative Unwirksamkeit geschlossen werden. Denn nach dem allgemein anerkannten Grundsatz von Treu und Glauben und des darin enthaltenen Gebots des Vertrauensschutzes könnte es unter bestimmten Umständen Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen (BGr., 23. Januar 2004, 2A.52/2003; BGE 126 II 520, mit Hinweisen).
 - b) Allerdings darf die Berufung auf Treu und Glauben nicht missbräuchlich sein. Daher wird vorausgesetzt, dass der Adressat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weite-



res erkennen konnte. In dieser Hinsicht ist das Vorgehen der Pflichtigen bedenklich.

Jedem durchschnittlichen Arbeitnehmer muss(te) klar sein, dass der Wert eines Wirtschaftsguts je nachdem, ob er darüber sofort frei verfügen kann oder ob die Verfügbarkeit eingeschränkt ist, da eine mehrjährigen Sperrfrist greift, erheblich differiert. Steht ihm die Wahl zu, ob er zu gleichen Bedingungen (sei es unentgeltlich, sei es gegen ein Entgelt) vom Arbeitgeber ein frei oder aber nur beschränkt verfügbares Gut erwerben kann, so steht ausser Diskussion, dass er für die erste Möglichkeit optiert. Denn aus wirtschaftlicher Sicht macht es keinen Sinn, die für ihn ungünstigere Wahl zu treffen. Eine Rücksichtnahme auf die Interessen des Arbeitgebers ist aus seiner Sicht nicht am Platz, da er nicht für ihn sorgen muss; dieser ist selber imstande, die offerierte Leistung so zu gestalten, wie sie ihm genehm ist und zupass kommt. Aus dieser Warte muss es dem Arbeitnehmer als Steuerpflichtigem einleuchten, dass die Wahl die steuerliche Belastung nicht beeinflussen kann, er mit andern Worten auf jeden Fall den vollen Wert versteuern muss. Wird er die wirtschaftlich unvorteilhaftere Variante nur dann wählen, wenn damit gewisse andere Vorteile verbunden sind, so ist danach zu forschen, ob solche vorhanden sind und, falls ja, welcher Natur sie sind. Eine diesbezügliche Prüfung ergibt in casu unverzüglich, dass einzig steuerliche und sozialversicherungsmässige Gründe hierfür verantwortlich sein können; ein anderer Beweggrund ist auszuschliessen. Ist indes ein konkretes Handeln einzig derart begründet und begründbar, stellt sich unweigerlich die Frage nach einer Steuerumgehung.

Das gewählte Vorgehen ist ungewöhnlich, sachwidrig und absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen. Sodann ist es einzig steuerlich (sowie damit unmittelbar verknüpft sozialversicherungsrechtlich) motiviert, indem es die Ersparnis von Steuern (und Sozialversicherungsabgaben) bezweckt, welche bei sachgerechter Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Und schliesslich führte die getroffene Gestaltung bei steuerlicher Akzeptierung zu einer erheblichen Steuerersparnis (in concreto reduzierte sich die Bemessungsgrundlage des Einkommens um rund Fr. 790'000.-; hinzu gesellen sich ganz erhebliche Minderung bei den Sozialversicherungsbeiträgen von Arbeitgeber und -nehmer). Werden dergestalt bedeutende wirtschaftliche Nachteile einzig deshalb im Kauf genommen, um in erheblichem Mass Steuervorteile zu erlangen, so verdient die gewählte Vorgehensweise steuerrechtlich keinen Schutz, erscheint sie doch als rechtsmissbräuchlich. Ein Indiz dafür, dass die Wahl der Sperrfrist fiskalisch motiviert war, lässt sich darin erblicken, dass er bei der Aktienzuteilung 1998 die Titel, soweit möglich (10'695 von insgesamt total 11'054 Aktien der Y. AG), ungesperrt bezogen hat (S. 6). Bezeichnenderweise war jenes Jahr ein sog. Lückenjahr, d.h. die entsprechenden Einkünfte fielen in die Bemessungslücke und mithin – soweit heute erkennbar – aus der Besteuerung. Unter solchen Umständen hätte es aus der Warte des Pflichtigen nicht den geringsten Sinn gemacht, sich die Aktien damals – wie zuvor und hernach – gesperrt zuteilen zu lassen.

Diese Beurteilung musste der erfolgreich um Genehmigung des Entschädigungssystems durch die AWB nachsuchenden Abteilung Personal der Generaldirektion der X., welche offenbar von der Beratungsfirma Z., einer bedeutenden Steuerexpertin beraten und unterstützt wurde, bewusst sein, deren Kenntnisse sich der Pflichtige anrechnen lassen muss. Dies nicht nur deshalb, weil es sich dabei um die fachkompeten-



te Stelle der Arbeitgeberin handelt, welche die Vereinbarung mit dem Steueramt auch im Hinblick auf ihn als Begünstigtem ausgehandelt hat; sondern auch darum, weil er im Zeitpunkt des Kontakts zwischen der Abteilung Personal und der AWB Leiter der Generaldirektion der X. war. Es ist davon auszugehen, dass er in dieser Funktion als oberster Manager in den Meinungsbildungs- und Entscheidungsprozess hinsichtlich des Aktienplans miteinbezogen war, zumal er – soweit ersichtlich – am ausgeprägtesten von diesem Mitarbeiteraktienplan der X. hat profitieren können. Hinzu kommt, dass er damals zu den wichtigsten und einflussreichsten Köpfen in der Schweizer Wirtschaft und Politik gehört hat, was nur dank seinen ausserordentlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erklärbar ist. Somit musste er ungeachtet der erwähnten Konstellation von sich aus erkennen, dass die gewählte Vorgehensweise keinen Schutz verdienen konnte. Es musste ihm bewusst sein, dass die auf der Grundlage des Entschädigungs-Reglements (Ziff. 2.2.1) getroffene konkrete Wahl (Bezug gesperrter statt ungesperrter Titel der Y. AG) ohne Einfluss auf die Steuerfolgen wird bleiben müssen; namentlich durfte er – ebenso wenig wie die Abteilung Personal – annehmen, sie bewirke im Vergleich zur sachgerechten Disposition dank eines Diskonts auf dem Verkehrswert der Aktien eine Milderung der Steuerlast. Wenn die Pflichtigen heute gleichwohl gestützt auf die erwähnte Bestimmung des seinerzeit steueramtlich genehmigten Entschädigungs-Reglements auf der Gewährung des Einschlages beharren, verhalten sie sich missbräuchlich. Berechtigtes Vertrauen in die vorgängige steueramtliche Beurteilung hatte sich diesbezüglich erst gar nicht bilden können. Darum kann ihrem Begehren nicht entsprochen werden. Vielmehr muss der gesetzeskonformen Besteuerung zum Durchbruch verholfen werden.