Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.573/2002 /mks

Urteil vom 21. Mai 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

K. und M. X._____-A._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Aeberli Treuhand AG, Postfach, 8034 Zürich,
Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Talacker 41, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/1998,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 19. April 2002.

Sachverhalt:
A.
K. X._____, verheiratet mit M. A._____, arbeitete bis zu seiner Pensionierung 1999 im Y._____Forschungslabor. In den Jahren 1993 und 1994 erhielt er von der Y._____ unentgeltlich insgesamt 12'109 Mitarbeiteroptionen, sog. non qualified stock options, zugeteilt. Diese unverkäuflichen Call-Optionen mit einer Lauffrist von zehn Jahren unterlagen einer Sperrfrist von ein bis vier Jahren und berechtigten zum Kauf von Y._____-Aktien. Die zugeteilten Optionen waren auf dem Lohnausweis nicht vermerkt und das Ehepaar X._____ deklarierte sie auch nicht in der Steuererklärung 1995 für die direkte Bundessteuer 1995/96. Die Veranlagung vom 21. Juli 1998 für die direkte Bundessteuer 1995/96 wurde nicht angefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.
B.
K. X._____ übte im Jahr 1996 insgesamt 8'831 dieser Optionen aus und erzielte einen Gewinn von Fr. 880'847.72. Das Kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: Steueramt) qualifizierte diese Optionen als unverkäufliche im Sinn des Kreisschreibens Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Mai 1990 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und -optionen (ASA 59 S. 172; nachfolgend: Kreisschreiben 1990) bzw. der Übergangsbestimmungen (Ziff. 5.3) des Kreisschreibens Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 betreffend Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (ASA 66 S. 130; nachfolgend: Kreisschreiben 1997) und erfasste den Gewinn bei Ausübung der Optionen als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 1997/98. Die dagegen eingereichte Einsprache wies das Steueramt am 8. August 2001 ab.
C.

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich (nachfolgend: Rekurskommission) hiess am 19. April 2002 die dagegen erhobene Beschwerde gut. Sie ging davon aus, die in den Jahren 1993 und 1994 zugeteilten Optionen seien nicht als Anwartschaften, sondern als Gestaltungsrechte zu qualifizieren und die daraus fliessenden Vermögenswerte bei der Zuteilung zu besteuern. Die Optionen seien bewertbar, so dass sie bei der Veranlagung im Juli 1998 nach den neuen Grundsätzen des Kreisschreibens 1997, das per 30. April 1997 in Kraft getreten und für alle noch offenen Veranlagungen zur Anwendung komme, bei der Zuteilung hätten erfasst werden müssen. Der geldwerte Vorteil aus der Ausübung dieser Optionen durfte nach Ansicht der Rekurskommission deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuerperiode 1997/98 einbezogen werden. Sie empfahl, für die Veranlagungsperiode 1995/96 ein Nachsteuerverfahren durchzuführen.

D.

Gegen diesen Entscheid reichte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 25. November 2002 beim Bundesgericht eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein mit dem Antrag, den Entscheid der Rekurskommission aufzuheben und den Einspracheentscheid des Steueramtes vom 8. August 2001 zu bestätigen. Weil die Steuerpflichtigen ihr Einkommen aus den Jahren 1993 und 1994 entsprechend der damals geltenden Praxis vollständig deklariert hätten, könne für die geldwerten Vorteile aus der Zuteilung von Optionen in dieser Zeit keine Nachsteuer erhoben werden. Die Steuerpflichtigen hätten auf Grund der neuen Regelung im Kreisschreiben 1997, das eine Besteuerung von bewertbaren Optionen bei der Zuteilung vorsieht, die fraglichen Optionen auch nicht nachträglich deklarieren müssen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass es überhaupt zu keiner Besteuerung eines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit kommen würde. Wurden die Optionen aber bei der Zuteilung nicht besteuert, dann wirke nach dem Bundesgerichtsurteil 2A.358/2001 vom 25. Januar 2002 (in: StE 2002 B 22.2. Nr. 15) die aus der damaligen Sicht korrekte Praxis insofern weiter, als die Optionen auf jeden Fall irgendwann besteuert werden müssten. Die Besteuerung habe deshalb im Zeitpunkt der
Bereicherung, d.h. anlässlich der Optionsausübung zu erfolgen.

E.

Das Steueramt beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdegegner gutzuheissen und schliesst sich der Begründung der Eidgenössischen Steuerverwaltung an. Die Rekurskommission beantragt die Abweisung der Beschwerde, die Beschwerdegegner schliessen auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zu deren Erhebung legitimiert (Art. 103 lit. b OG in Verbindung mit Art. 5 und 17 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 11. Dezember 2000; SR 172.215.1).

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Es wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist in Abgabestreitigkeiten weder an die Begehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 34 E. 1c S. 37).

2.

Vorliegend zur Anwendung kommt das am 1. Januar 1995 in Kraft getretene DBG, da die umstrittenen Optionen dem Beschwerdegegner in der Steuerperiode 1995/96 (Bemessungsperiode 1993/94) zugeteilt und im Jahr 1996 in der Steuerperiode 1997/98 (Bemessungsperiode 1995/96) ausgeübt wurden.

2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG), hingegen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Steuerbar sind 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). Überlässt ein Unternehmen einem Mitarbeiter Aktien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, so stellt eine solche Leistung Erwerbseinkommen dar (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 2, mit Hinweisen). Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte zu den anderen geldwerten Vorteilen zählen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 17 N 52; Natalie Peter, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2001, S. 83 und 92 f., mit Hinweisen).

2.2 Das Gesetz äussert sich nicht zur Frage, wann das aus der Überlassung von Mitarbeiteroptionen resultierende Einkommen als realisiert anzusehen ist. Ein Einkommen ist nach steuerlichen Gesichtspunkten dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Nur unbedingte Leistungsansprüche können als realisiertes Einkommen betrachtet werden (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 3b/aa; ASA 62 S. 705, 2A.361/1991, E. 7b S. 713, mit zahlreichen Hinweisen). Bei Naturalleistungen ist der Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisierungszeitpunktes bestimmend (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 268). So entschied das Bundesgericht in Bezug auf Mitarbeiteraktien, dass spätestens im Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums an den betreffenden Aktientiteln für den Arbeitnehmer reales Einkommen resultiert, und zwar auch dann, wenn diese Titel mit einer zeitlich befristeten Rückgabepflicht belastet sind. Mit der Annahme der Kaufofferte erhält der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den Titeln; mit deren
Übertragung auf ihn erwirbt er das - wenn auch mit einer Verfügungssperre und einem befristeten Rückkaufsrecht belastete - Eigentum an den Titeln. Die Belastung der Titel mit Verfügungssperre und Rückkaufsrecht ändert nichts daran, dass der Arbeitnehmer mit dem Eigentumserwerb an den Titeln einen realen Vermögenszugang erfährt (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 3b/bb).

2.3 Nachdem sich das Kreisschreiben vom 8. November 1973 (ASA 42 S. 246) ausschliesslich mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien befasst hatte, stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung im Kreisschreiben 1990 erstmals Richtlinien zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen auf. Im damaligen Zeitpunkt waren die meisten Optionen an der Börse gehandelt und frei verfügbar; nur wenige unterlagen einer Verfügungssperre. Die Eidgenössische Steuerverwaltung unterschied daher zwischen verkäuflichen und unverkäuflichen Optionen mit der Folge, dass bei den verkäuflichen Optionen die Differenz zwischen ihrem Verkehrswert und dem Erwerbspreis, den der Optionsempfänger eventuell zu bezahlen hatte, bei der Zuteilung zur Besteuerung gelangte. Bei den unverkäuflichen Optionen war die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie und dem Ausübungspreis bei der Ausübung zu versteuern.

2.4 Diese Unterscheidung führte in Literatur und Praxis zu heftiger Kritik (Christof Helbling, Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, 2. Auflage, Zürich 2003, S. 321, mit Hinweisen). Insbesondere wurde geltend gemacht, der Zufluss von Einkommen hänge nicht von der Verkäuflichkeit ab (StE 1996 B 22.2 Nr. 11). Die Eidgenössische Steuerverwaltung änderte ihre Praxis mit dem Kreisschreiben 1997. Sie definiert darin Mitarbeiteroptionen als den Berechtigten zu einem Vorzugspreis eingeräumte Gestaltungsrechte auf Erwerb von Beteiligungsrechten des die Optionen emittierenden Unternehmens oder eines nahestehenden Unternehmens (sog. Call-Optionen). Nicht als Mitarbeiteroptionen in diesem Sinn gelten hingegen Gestaltungsrechte auf Erwerb von Beteiligungsrechten, deren Wert sich nicht objektiv feststellen lässt (Ziff. 2.2). Das Kreisschreiben 1997 unterscheidet zwischen frei übertragbaren und gesperrten Optionen. Demnach wird bei frei übertragbaren Optionen die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem Erwerbspreis, den der Angestellte eventuell zu bezahlen hat, im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert. Ebenso werden gesperrte Optionen mit einer Laufzeit von nicht mehr als zehn Jahren und einer Sperrfrist von nicht mehr
als fünf Jahren bei Zuteilung besteuert. Haben sie eine längere Laufzeit oder Verfügungssperre oder enthalten sie zahlreiche individuelle Bedingungen, so sind sie objektiv nicht bewertbar und gelten nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung als blosse Anwartschaften. Dasselbe gilt für Optionen, bei denen die für die Bewertung notwendigen Parameter fehlen. Die Besteuerung erfolgt in diesen Fällen erst bei der Ausübung, und zwar im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt der Ausübung und dem Ausübungspreis. Lässt sich dennoch aufgrund eines anerkannten Gutachtens ein Wert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung nachweisen, so kann die Besteuerung in diesem Zeitpunkt erfolgen (Kreisschreiben 1997 Ziff. 4.1).

3.
3.1 Vorliegend waren die Optionen bei der Zuteilung in den Jahren 1993 und 1994 unbestrittenermassen unverkäuflich im Sinn des Kreisschreibens 1990 und deshalb nach dieser Praxis nicht im Zeitpunkt der Zuteilung, sondern im Zeitpunkt der Ausübung steuerbar. Sie wurden in der Steuererklärung 1995 für die direkte Bundessteuer 1995/96, die am 31. März 1995 beim Steueramt einging, von den Beschwerdegegnern nicht deklariert und in der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung vom 21. Juli 1998 auch nicht erfasst.
3.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit dem auf den 30. April 1997 in Kraft getretenen Kreisschreiben 1997 eine Praxisänderung vorgenommen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Behörde beim Erlass gleichartiger Verfügungen, die auf ähnlichen Sachverhalten beruhen und in Anwendung der gleichen Rechtsnormen ergehen, nach einheitlichen, über den Einzelfall hinaus gültigen Kriterien vorzugehen, mit anderen Worten eine Praxis zu bilden. Eine Praxis ist indes nicht unwandelbar, sondern muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinne des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Die Praxisänderung muss sich jedoch auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung praktiziert worden ist. Überdies darf sie nicht bloss im Sinne einer momentanen Schwankung oder einer singulären Abweichung erfolgen, sondern muss in grundsätzlicher Weise als zukünftig wegleitende Neuausrichtung für alle gleichartigen Sachverhalte gelten. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, steht eine Praxisänderung weder mit dem
Grundsatz der Rechtssicherheit noch der Rechtsgleichheit im Widerspruch, obschon jede Änderung der bisherigen Rechtsanwendung zwangsläufig mit einer Ungleichbehandlung der früheren und der neuen Fälle verbunden ist (Urteil 2P.144/1997 des Bundesgerichts vom 15. November 1999 E. 4a; BGE 125 II 152 E. 4c/aa, S. 162 f., je mit Hinweisen).
3.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung änderte die Praxis auf Grund ernsthafter, sachlicher Kritik aus Rechtsprechung und Literatur (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993; StE 1996 B 22.2 Nr. 11; Helbling, a.a.O., S. 16 und 322), was nicht zu beanstanden ist. Übergangsrechtlich legte die Eidgenössische Steuerverwaltung im Kreisschreiben 1997, Ziff. 5.3, fest, dass nach dem Kreisschreiben 1990 als unverkäuflich qualifizierte Mitarbeiteroptionen, die vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 am 30. April 1997 ausgegeben wurden, bei deren Ausübung zu versteuern sind. Damit soll verhindert werden, dass Optionen, die bei der Zuteilung als unverkäufliche nicht besteuert wurden, und nach der neuen Praxis als bewertbare bei der Zuteilung zu besteuern wären, in eine Lücke fallen.

Das Bundesgericht hatte sich in StE 2002 B 22.2 Nr. 15, 2A.358/2001, E. 3, in Bezug auf Mitarbeiteraktien mit einer ähnlichen Sachlage zu befassen. Es hat entschieden, dass aus der Tatsache, dass diese Aktien im Zeitpunkt ihres Erwerbs nicht besteuert wurden, nicht gefolgert werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt überhaupt nicht mehr besteuert werden dürfen. Die alte - aus der damaligen Optik korrekte - Praxis wirkt insofern weiter, als diese Aktien auf jeden Fall irgendeinmal besteuert werden müssen, wenn sie im Zeitpunkt der Zuteilung steuerlich nicht erfasst worden und die entsprechenden Veranlagungen inzwischen in Rechtskraft erwachsen sind. Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen. Die alte Praxis ist bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen fortzuführen, wenn auf Grund der damaligen Praxis, die eine Besteuerung bei Ausübung vorsah, die ergangene Veranlagung bereits rechtskräftig abgeschlossen ist.

Die Rekurskommission will die neuen Bewertungsgrundsätze des am 30. April 1997 in Kraft getretenen Kreisschreibens 1997 auf den vorliegenden Fall anwenden, weil sie die fraglichen Optionen für bewertbar im Sinne dieses Kreisschreibens hält. Sie seien deshalb im Zeitpunkt der Zuteilung, hier also in der Steuerperiode 1995/96, zu besteuern. Weil diese Steuerperiode rechtskräftig abgeschlossen ist, schlägt die Rekurskommission ein Nachsteuerverfahren vor. Dabei verkennt sie, dass die dieser Veranlagung zugrunde liegende Deklaration nach der damals geltenden Praxis vollständig war, was ein Nachsteuerverfahren nach Art. 151 Abs. 2 DBG ausschliesst. Denn die im Jahr 1995 eingereichte Steuererklärung enthielt zu Recht noch keinerlei Hinweise auf die zugeteilten Optionen. Die Steuerbehörde konnte demzufolge die Optionen, von denen sie bei der Veranlagung keine Kenntnis hatte, auch nicht nach dem Kreisschreiben 1997 bewerten. Im steuerlichen Massenverfahren kann von der Verwaltung nicht verlangt werden, dass sie bei jedem Steuerpflichtigen, der keine Mitarbeiteroptionen deklariert, prüft, ob er in einem Unternehmen mit Mitarbeiterbeteiligungsplänen arbeitet und zum Kreis potentiell Berechtigter gehört. Sie darf grundsätzlich auf die

Angaben der Steuerpflichtigen abstellen. Demnach ist die in Rechtskraft erwachsene Veranlagung für die Steuerperiode 1995/96, in der die Optionen weder deklariert noch besteuert wurden, nicht zu beanstanden. Vorliegend anzuwenden ist vielmehr die Übergangsbestimmung nach Ziff. 5.3 des Kreisschreibens 1997: Die fraglichen Mitarbeiteroptionen wurden unter der Geltung des Kreisschreibens 1990 als unverkäuflich qualifiziert und vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 vom 30. April 1997 ausgegeben. Die Optionen sind deshalb im Zeitpunkt der Ausübung zu besteuern. Die Rekurskommission lehnte demzufolge die Besteuerung in der Steuerperiode 1997/98 zu Unrecht ab.

4.

Demnach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen, der Entscheid der Rekurskommission vom 19. April 2002 aufzuheben und der Einspracheentscheid des Steueramtes vom 8. August 2001 zu bestätigen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 19. April 2002 aufgehoben, und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 8. August 2001 wird bestätigt.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. Mai 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: