Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.736/2004 /sza

Urteil vom 24. Juni 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Peter F. Siegen,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Spezialdienste, Stampfenbachstrasse 24, 8090 Zürich,
Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999 (Nachsteuer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 8. November 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ war bis am 30. Juni 2000 bei der Z._____ Corporation, als EDV-Spezialist angestellt. Anfangs 1996 wurden ihm von seiner damaligen Arbeitgeberin aufgrund eines "Stock Option Agreements" unentgeltlich 6'580 Optionen eingeräumt, die ihn berechtigten, zeitlich gestaffelt Aktien der Z._____ für $ 1.75 je Titel zu erwerben. Seine Berechtigung zum Erwerb von Aktien wuchs jährlich um 20 % an, erstmals am 1. Januar 1997 und letztmals am 1. Januar 2001. Infolge eines Aktiensplits wurde die Anzahl seiner Optionen im Januar 1999 auf 13'160 verdoppelt. Von seinem Recht machte X._____ erstmals am 29. Dezember 1999 Gebrauch, indem er die bis dahin aufgelaufenen drei Tranchen von 60 % der Optionen (7'896 Stück) ausübte und die entsprechende Anzahl Aktien für $ 0.875 (= ½ von $ 1.75) erwarb. Dabei erzielte er einen geldwerten Vorteil von $ 142'128.-. Am 10. Januar 2000 löste er die restlichen 40 % der Optionen ein, wobei ihm ein geldwerter Vorteil von $ 94'423.- zufiel.

Im Lohnausweis für das Jahr 1996 von X._____ war unter Ziff. 5 (Besondere Leistungen) das Feld "Einräumung von Beteiligungs- oder Forderungsrechten" mit "x" gekennzeichnet, wogegen sich im Wertschriftenverzeichnis kein Hinweis auf die zugeteilten Optionen befand. Auf Verlangen reichte X._____ den Beteiligungsplan der Z._____ nach. Die Abteilung Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramtes Zürich kam am 22. Januar 2000 zum Ergebnis, dass die Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung nicht bewertbar waren und lediglich anwartschaftlichen Charakter hatten, weshalb im Jahre 1996 noch kein steuerbares Einkommen zugeflossen sei; die Besteuerung habe erst bei Ausübung der Optionen zu erfolgen. Am 26. Januar 2000 wurde X._____ für die direkte Bundessteuer 1997/98 entsprechend seiner Selbstdeklaration eingeschätzt und kein Einkommen aus Optionen erfasst. Diese Veranlagung blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Im Lohnausweis für das Jahr 1999 von X._____ war unter Ziff. 5 (Besondere Leistungen) das Feld "Einräumung von Beteiligungs- oder Forderungsrechten" angekreuzt, und im Wertschriftenverzeichnis 1999B waren - wie schon im Wertschriftenverzeichnis 1999A (Stand Ende 1998) - 13'160 Aktien Z._____ mit einem Wert von Fr. 20'792.- angeführt. Am 21. Juni 2001 wurde X._____ ohne weitere Abklärung gemäss Selbstdeklaration für die direkte Bundessteuer 1999 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 170'300.- eingeschätzt. Auch diese Veranlagung enthielt kein Einkommen aus Optionen und erwuchs in Rechtskraft.

Der am 30. November 2001 eingereichten Steuererklärung 2000 lag erstmals ein Lohnausweis der Z._____ bei, wonach X._____ im Jahr 2000 einen Nettolohn von Fr. 485'307.- bezogen habe. Aus der Lohnabrechnung ging hervor, dass davon ein Betrag von Fr. 353'349.30 auf den "Stock-Option-Gewinn" entfiel, welcher nach Ansicht des Steuerpflichtigen nicht steuerbar war. Entgegen dieser Würdigung wurden sämtliche Einkünfte gemäss Lohnausweis steuerlich erfasst. Diese Einschätzung wurde im Rechtsmittelverfahren bestätigt, allerdings unter Ausscheidung jenes Anteils am Gesamtzufluss, der auf den Erwerb von Aktien (mittels Optionen) im Jahr 1999 entfiel (Fr. 211'965.80). Dabei wurde darauf hingewiesen, dass es Aufgabe des Kantonalen Steueramtes sei zu prüfen, ob diese Fr. 211'965.80 noch nachträglich zu erfassen seien.

B.

In der Folge leitete die Abteilung Spezialdienste des Kantonalen Steueramtes am 16. Juni 2003 bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 1999 sowie der direkten Bundessteuer 1999 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren ein. Mit Verfügung vom 21. Juli 2003 auferlegte diese Dienstabteilung X._____ für die 1999 nicht deklarierten Fr. 211'900.- eine Nachsteuer (einschliesslich Zins) von Fr. 57'106.40 bei der Staats- und Gemeindesteuer sowie eine Nachsteuer (einschliesslich Zins) von Fr. 31'222.90 bei der direkten Bundessteuer. Die gegen diese Nachbesteuerung erhobene Einsprache wurde am 30. September/6. Oktober 2003 abgewiesen. Ein gegen die Nachsteuer betreffend die Staats- und Gemeindesteuern erhobener Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 3. März 2004 gutgeheissen. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts war der geldwerte Vorteil aus der am 29. Dezember 1999 erfolgten Ausübung von 7'896 Mitarbeiteroptionen nicht in der fraglichen Steuerperiode zugeflossen, weshalb auch eine Nachbesteuerung ausgeschlossen sei. Demgegenüber wies die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich mit Urteil vom 8. November 2004 die gegen die Nachsteuer betreffend die direkte Bundessteuer 1999 erhobene Beschwerde ab. Die
Rekurskommission erwog, die Steuerverwaltung habe erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung 1999 in rechtserheblichem Sinn vom Zufluss des geldwerten Vorteils im Jahr 1999 Kenntnis erhalten, weshalb die Nachbesteuerung zu Recht erfolgt sei.

C.

X._____ hat gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission am 15. Dezember 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben, mit folgenden Anträgen:

1. Es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 8. November 2004 bzw. der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich, Abteilung Spezialdienste, vom 30. September 2003 aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 1999 keine Nachsteuern zu bezahlen hat.

D.

Die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid, die Beschwerde abzuweisen. Das Kantonale Steueramt Zürich hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer denselben Rechtsweg wie für die direkten kantonalen Steuern

vorzusehen (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung, denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung offen stand (vgl. Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999 noch nicht abgelaufen.
1.2 Als betroffene steuerpflichtige Person ist der Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf seine form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Indessen kann im vorliegenden Verfahren ausschliesslich der Entscheid der Steuerrekurskommission Anfechtungsobjekt sein (sog. Devolutiveffekt; vgl. etwa BGE 125 II 29 E. 1c S. 33, mit Hinweisen). Soweit auch die Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt wird, ist die Beschwerde unzulässig.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).
1.4 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f., je mit Hinweisen).
2.
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 (ASA 65, 733 E. 2 S. 737 f.). Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte zu den andern geldwerten Vorteilen zu zählen sind (ASA 73, 545 E. 2.1 S. 547 f.; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Rz. 63 ff. zu Art. 16 DBG).
2.2 Wann das Einkommen aus der Überlassung von Mitarbeiteroptionen als realisiert zu gelten hat, wurde im Lauf der Jahre verschieden beurteilt. Im Kreisschreiben vom 17. Mai 1990 (ASA 59 S. 172 ff.) unterschied die Eidgenössische Steuerverwaltung noch zwischen verkäuflichen und unverkäuflichen Optionen und nahm den Einkommenszufluss im erstgenannten Fall bei der Zuteilung, im zweiten Fall dagegen erst bei der Ausübung der Optionen an. Im Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 (ASA 66 S. 130 ff.) wird nunmehr zwischen frei übertragbaren und gesperrten Optionen unterschieden, wobei die Besteuerung in beiden Fällen grundsätzlich im Zeitpunkt der Zuteilung erfolgt. Demgegenüber findet die steuerliche Erfassung erst später statt, wenn die Laufzeit der Option mehr als zehn Jahre oder die Verfügungssperre mehr als fünf Jahre dauert. Dies soll auch dann gelten, wenn die Optionsausübung von zahlreichen individuellen Bedingungen abhängt oder wenn die für die Bewertung unerlässlichen Parameter fehlen; diesfalls handelt es sich nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung um objektiv nicht bewertbare Rechte, die als blosse Anwartschaften gelten, wo erst die Ausübung der Option die Einkommenssteuer auslöst. Massgebend ist dabei die
Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie im Ausübungszeitpunkt und dem Ausübungspreis (vgl. ASA 73, 545 E. 2.4 S. 549).
3.
Der Beschwerdeführer erhielt gestützt auf das "Stock Option Agreement" anfangs 1996 unentgeltlich 6'580 Optionen zugeteilt, die ihn berechtigten, ab 1. Januar 1997 alljährlich einen Fünftel davon zum Erwerb von Aktien der Z._____ zum Preis von $ 1.75 je Titel einzusetzen. Die Optionen waren bis spätestens Ende 2001 auszuüben. Diese Zuteilung der Optionen löste im Jahre 1996 richtigerweise noch keine Besteuerung aus. Der Beschwerdeführer machte von seinem Recht erstmals am 29. Dezember 1999 Gebrauch, indem er die bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen drei Tranchen von 60 % der Optionen ausübte. Obwohl die restlichen

zwei Tranchen à je 20 % der Optionen an sich erst in den Jahren 2000 und 2001 einsetzbar waren, bezog der Beschwerdeführer sein gesamtes restliches Kontingent an Aktien effektiv bereits am 10. Januar 2000. Der sich daraus ergebende geldwerte Vorteil wurde bei ihm richtigerweise in der Steuerperiode 2000 einkommenssteuerrechtlich erfasst. Hingegen ist der erst nachträglich betragsmässig konkretisierte geldwerte Vorteil aus der Ausübung von 60 % der Optionen am 29. Dezember 1999 in der rechtskräftigen Veranlagung für die Steuerperiode 1999 bislang nicht enthalten. Umstritten ist, ob dieses Einkommen nachträglich noch
besteuert werden darf.
4.
4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (ASA 73, 482 E. 3.3 S. 487). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich; vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten der Steuerbehörde und des Steuerpflichtigen bei der Veranlagung an.
4.2 Nach Artikel 123 Absatz 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt zunächst, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (ASA 73, 482 E. 3.3.1 S. 487 f.).

Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatschen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (ASA 73, 482 E. 3.3.2 und 3.3.3 S. 488).
4.3 Im Lohnausweis des Beschwerdeführers für das Jahr 1999 war unter Ziff. 5 (Besondere Leistungen) das Feld "Einräumung von Beteiligungs- oder Forderungsrechten" gekennzeichnet, und der Beschwerdeführer führte im Wertschriftenverzeichnis 1999B 13'160 Aktien Z._____ mit einem Wert von Fr. 20'792.- an. Beide Angaben trafen objektiv nicht zu: Die Abgabe der Optionen erfolgte nämlich nicht im Jahr 1999, sondern bereits anfangs 1996; am 29. Dezember 1999 machte der Beschwerdeführer bloss von seinem Recht Gebrauch, die bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen drei Tranchen von 60 % der Optionen auszuüben und die entsprechende Anzahl Aktien zu erwerben. Die angegebene Zahl der Aktien Z._____ stimmte deshalb nicht, weil dem Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt erst drei Fünftel des gesamten, ihm zustehenden Aktienanteils gehörten. Der auf dem Lohnausweis wie in der Vorperiode angebrachte Vermerk betreffend "Einräumung von Beteiligungs- oder Forderungsrechten" reichte nicht aus, nähere Abklärungen zu veranlassen, nachdem solche schon früher durchgeführt worden waren. Hingegen wäre die Deklaration von Aktien der Z._____ an sich geeignet gewesen, den Steuerkommissär zu sensibilisieren und abklären zu lassen, wie diese
Beteiligungsrechte ins Eigentum des Beschwerdeführers gekommen waren. Allerdings hatte der Beschwerdeführer dieselben 13'160 Beteiligungsrechte bereits in der Steuererklärung 1999A (Stand Ende 1998) mit einem Steuerwert von Fr. 15'430.- angegeben, weshalb der Steuerkommissär davon ausgehen durfte, dass diese Akti-

en schon früher ins Eigentum des Beschwerdeführers gelangt waren. Im Übrigen war dem Beschwerdeführer aufgrund der amtlichen Abklärungen in der Vorperiode klar, dass die Optionen bei deren Ausübung steuerlich relevant sein mussten. Er wusste genau, dass er am 29. Dezember 1999 60 % der Optionen zum Erwerb von Aktien der Z._____ eingesetzt hatte. Es wäre somit seine Pflicht gewesen, die vom Arbeitgeber anfangs 2001 erhaltene Bescheinigung über das Ausmass der geldwerten Leistung der Steuerbehörde zukommen zu lassen; dies wäre sogar noch vor der Vornahme der definitiven Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1999 am 21. Juni 2001 möglich gewesen. Bei der gegebenen Sachlage kann nicht gesagt werden, der Steuerbehörde seien die fraglichen Tatsachen und Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen. Vielmehr hat der Beschwerdeführer die unterbliebene Besteuerung des im Jahr 1999 erzielten Einkommens aus Optionen wegen seiner ungenügenden Mitwirkung selber zu vertreten. Die Nachsteuerveranlagung 1999, die in quantitativer Hinsicht im Übrigen nicht bestritten wird, erweist sich damit als rechtmässig.

5.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und folglich abzuweisen.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Juni 2005

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