

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_397/2015

Urteil vom 26. Januar 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
beide vertreten durch SwissInterTax AG,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2006,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich 2. Abteilung vom 11. März 2015.

Sachverhalt:

A.
A.A. _____ erhielt als Mitglied der Geschäftsleitung der X. _____ AG in den Jahren 2004-2006
Optionen zugeteilt, wovon jede zum Kauf einer Namenaktie der Muttergesellschaft berechtigten:

Jahr	2004	2005	2006
Anzahl	3000	719	270
Ertrag (Fr.)	1'239'330	167'357	14'359

Gemäss dem damals gültigen Mitarbeiterbeteiligungsreglement konnten die Optionen in den ersten drei Jahren nach Zuteilung nicht veräussert, ausgeübt oder verpfändet werden (Sperrfrist). Während dieser Frist verfielen zudem die Optionen entschädigungslos bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft aus anderen Gründen als Tod, Invalidität oder Pensionierung (Vesting-Klausel).

Am 11. Juli 2006 erliess der Verwaltungsrat der X. _____ Group AG ein neues Beteiligungsreglement, das rückwirkend auch auf die Optionsprogramme 2004-2006 anwendbar ist. Dabei wurde die Vesting-Klausel gestrichen.

B.

Aufgrund der Reglementsänderung vom 11. Juli 2006 rechnete das Kantonale Steueramt Zürich die geldwerten Vorteile aus der Zuteilung der - obwohl noch gesperrten - Optionen der Jahre 2005 und 2006 von insgesamt Fr. 181'716.-- bei der Staats- und Gemeindesteuer 2006 auf und schätzte die Eheleute A.A. mit Entscheid vom 23. Juli 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 502'900.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 13'810'000.-- ein. Hinsichtlich der im Jahr 2004 erworbenen Titel blieb eine Aufrechnung aus, da eine solche schon beim Erwerb im Jahr 2004 vorgenommen worden war. Mit Einspracheentscheid vom 25. April 2014 bestätigte das kantonale Steueramt diese Einschätzung.

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hiess den Rekurs der Steuerpflichtigen teilweise gut (Reduktion beim Einkommen Fr. 200.-- und beim Vermögen Fr. 1'000.--) und wies im Übrigen die Beschwerde ab. Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 11. März 2015 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Steuerpflichtigen sinngemäss, es seien die im Jahr 2005 zugeteilten Mitarbeiteroptionen vom steuerbaren Einkommen (Wertschriftenerträge 2006) auszunehmen; eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen den Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 StHG [SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde, die auch den übrigen formellen Anforderungen genügt, ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht prüft die Rechtsanwendung von Amtes wegen. Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen prüft es gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen (Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 E. 1.5).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Nur in diesem Rahmen kann auch durch die Parteien die Feststellung des Sachverhalts gerügt werden (Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.4. Verfahrensgegenstand ist die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern 2006. Bestritten ist die Aufrechnung der geldwerten Leistung aus der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen des Jahres 2005. Gerügt wird eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts (Art. 97 in Verb. mit Art. 95 BGG) sowie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

2.

Umstritten ist, ob den Beschwerdeführern aus der Zuteilung der 719 Mitarbeiteroptionen im Jahre 2005 steuerbares Einkommen in Form einer geldwerten Leistung zugeflossen ist. Die Beschwerdeführer machen zum einen geltend, der Beschwerdeführer habe die im Jahr 2005 zugeteilten Mitarbeiteroptionen nicht gratis erhalten, sondern die Titel zum damaligen Verkehrswert

käuflich erworben, steuerbares Einkommen sei daraus nicht entstanden (nachfolgende E. 4). Zum anderen tragen sie vor, der Beschwerdeführer habe die im Jahr 2005 zugeteilten 719 Mitarbeiteroptionen im gleichen Jahr erworben, weshalb ein (allfälliges) Einkommen in der entsprechenden Steuerperiode zu erfassen wäre (nachfolgende E. 4). Die Frage des Zuflusszeitpunktes des Einkommens aus der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen ist vorab zu prüfen. Sie wirft grundsätzliche Fragen der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen auf.

3.

3.1. Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG gehört zu den steuerbaren Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit u.a. auch die Zuteilung von Mitarbeiteraktien oder -optionen zu einem Vorzugspreis. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat hierzu Praxisrichtlinien erlassen. Anwendung findet im vorliegenden Fall noch das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 (in: ASA 66 S. 130). Die neuen Bestimmungen gemäss Bundesgesetz vom 17. Dezember 2010 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (AS 2011 3259) und namentlich Art. 7c ff. StHG (entsprechend Art. 17a ff. DBG) finden vorliegend *ratione temporis* nicht Anwendung (Art. 72m StHG).

3.2. Gemäss Ziff. 4.1 des Kreisschreibens Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (a.a.O.) stellten bewertbare Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Zuteilung steuerbares Einkommen dar, nicht bewertbare Mitarbeiteroptionen hingegen erst im Zeitpunkt der Ausübung (vgl. auch Urteil 2A.517/2002 vom 21. Mai 2003 E. 2 f., in: ASA 73 S. 545 ff., 547 ff.; Urteil 2A.573/2002 vom 21. Mai 2003 E. 2 f., in: StE 2003 B 22.2 Nr. 17; sowie Jean-Blaise Eckert, *Commentaire romand*, 2008, N. 31 ff. zu Art. 17 LIFD; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, 2001, N. 66 zu Art. 16 DBG; Markus Reich, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a]*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N. 12 zu Art. 17 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Kommentar zum DBG*, 2. Aufl. Zürich 2009, N. 59 zu Art. 17 DBG).

Mit Urteil vom 20. November 2002 (RB 2002 Nr. 96 = StE 2003 B 21.2 Nr. 16) erkannte das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, beim Erwerb von an eine sog. Vesting-Periode (Verfallklausel) gebundenen Optionen sei dieser suspensiv bedingt im Sinne von Art. 151 Abs. 2 OR, weshalb der Zufluss erst nach Ablauf der Vesting-Periode eintrete. Gestützt darauf präziserte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Praxis der direkten Bundessteuer mit Rundschreiben vom 6. Mai 2003 (Text des Rundschreibens wiedergegeben in VGE SZ vom 22. November 2007 E. 2.1.6, in: StE 2008 B 22.2 Nr. 20 oder in BGE 133 V 346 E. 5.3.2 S. 350 f.). Dort wird u.a. ausgeführt:

"Als Vestingperiode ist der Zeitraum zu verstehen, während welchem der Mitarbeiter die Optionen «verdienen» muss. Werden bestimmte Leistungsziele nicht erreicht oder verlässt der Mitarbeiter die Unternehmung, kann er die Optionen verlieren, bevor sie ausübbar werden. Bis zum Ablauf der Vestingperiode ist der Rechtserwerb somit aufschiebend bedingt. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt kein unwiderruflicher Rechtserwerb vor und es handelt sich folglich um eine blosser Anwartschaft. Die Besteuerung «gevesteter» Optionen im Zuteilungszeitpunkt ist deshalb nicht richtig."

Das kantonale Steueramt schloss sich mit dem Merkblatt vom 28. November 1997 dem Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Wesentlichen an. Auf das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Mai 2003 reagierte das kantonale Steueramt mit dem Merkblatt vom 1. September 2003 über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (nZStB I Nr. 13/300) dementsprechend (so bereits das Urteil 2C_138/2010, 2C_139/2010 vom 2. Juni 2010 E. 5.1 mit Hinweisen, in: StE 2010 B 22.2 Nr. 21).

3.3. Im genannten Urteil 2C_138/2010, 2C_139/2011 vom 2. Juni 2010 (ibid.) konnte das Bundesgericht bereits Stellung nehmen zum Mitarbeiterbeteiligungsreglement der X. _____ Group AG und zur Steuerbarkeit der aufgrund dieses Reglements in den Jahren 2004-2006 zugeteilten Mitarbeiteroptionen. Das Urteil ist der Steuervertreterin bekannt. Das Bundesgericht hat darin ausgeführt (E. 3.1) :

"Nach den ursprünglichen Mitarbeiterbeteiligungsreglementen konnten die Optionen des Beschwerdeführers während den ersten drei Jahren der Laufzeit weder veräussert, ausgeübt noch verpfändet werden. Für ihn als Angehöriger des Managements würden während der Sperrfrist die Optionen zudem entschädigungslos bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft aus anderen Gründen als Tod, Invalidität oder Pensionierung verfallen. Darin erblickte das kantonale Steueramt richtigerweise eine den Erwerb vorläufig hindernde Vestingklausel. Mit der rückwirkenden Änderung des Beteiligungsreglements vom 11. Juli 2006, in welchem die Bestimmung gestrichen

wurde, dass Angehörige des Managements in bestimmten Fällen bereits zugeteilte Optionen wieder verlieren können, fiel diese Verfallklausel nachträglich für die ab 2004 zugeteilten Optionen dahin. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn mit den Vorinstanzen bezüglich sämtlicher in den Jahren 2004, 2005 und 2006 abgegebenen Optionen der unwiderrufliche Rechtserwerb per 2006 angenommen wird."

3.4. Nach diesen Grundsätzen hat die Vorinstanz auch im vorliegenden Fall den Einkommenszufluss aus den im Jahr 2005 zugeteilten Mitarbeiteroptionen in der Steuerperiode 2006 zu Recht bejaht. Mit der Aufhebung der Vesting-Klausel im Jahr 2006 war der Rechtserwerb abgeschlossen und das Einkommen zugeflossen. Im Übrigen stand die noch laufende Sperrfrist einer Bewertung der zugeteilten Optionen nicht entgegen. Der Sperrfrist konnte durch Diskontierung beim Verkehrswert Rechnung getragen werden. Die Auffassung der Beschwerdeführer, allfälliges Einkommen aus den im Jahr 2005 zugeteilten Optionen hätte in der Steuerperiode 2005 erfasst werden müssen, erweist sich damit als unzutreffend.

4.

Zu prüfen bleibt der Einwand, den Beschwerdeführern sei aus den zugeteilten Mitarbeiteroptionen 2005 kein Einkommen zugeflossen, da der Beschwerdeführer die Titel "gekauft" habe.

4.1. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid (E. 2.2.2) massgeblich auf die Beilage zum Lohnausweis 2005 der Arbeitgeberin ("Bescheinigung über die Abgabe von Mitarbeiteroptionen") abgestellt. Daraus lasse sich entnehmen, dass im Rahmen des Managementbeteiligungsplans der X. _____ Group AG geldwerte Leistungen abgegeben worden seien, welche im Bruttolohn enthalten seien. Weiter gehe daraus hervor, dass die Optionsabgabe bzw. Optionsverbilligung ihren Grund im Anstellungsverhältnis habe und in Bezug auf die Steuern Erwerbseinkommen darstelle. Gemäss dem Mitarbeiterbeteiligungsreglement seien die Mitarbeiteroptionen "gratis" abgegeben worden. Die Behauptung, der Beschwerdeführer habe die Mitarbeiteroptionen zum Steuerwert gekauft, widerspreche somit der Aktenlage. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Arbeitgeberin eine Bescheinigung für geldwerte Leistungen ausstellen sollte, wenn dies nicht zutrefte. Es leuchte auch nicht ein, dass der Beschwerdeführer - im Gegensatz zu den anderen leitenden Personen der Geschäftsleitung - die Optionen nicht gratis erhalten haben soll. Dass die Mitarbeiteroptionen gemäss Beilage zum Lohnausweis zum Steuerwert bezogen worden seien, lasse ebenfalls nicht auf einen Kauf schliessen. Die Behauptung der Beschwerdeführer erweise sich infolgedessen als unsubstantiiert und aktenwidrig.

4.2. Die Beschwerdeführer tragen demgegenüber vor, als Mitglied des Managements der zur X. _____ Gruppe gehörenden X. _____ AG habe der Beschwerdeführer die im Jahr 2005 erworbenen 719 Optionen nicht zugeteilt erhalten, sondern sie zum damaligen Verkehrswert gekauft. Die gegenteilige Feststellung der Vorinstanz sei unrichtig, aktenwidrig und auf eine Weise zustande gekommen, die ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletze. Die Arbeitgeberin habe auf dem Lohnausweis 2005 das Feld z (Einräumung von Beteiligungs- und Forderungsrechten) angekreuzt und dem Lohnausweis auch richtigerweise die "Bescheinigung über die Abgabe von Mitarbeiteroptionen" beigelegt. Aus dieser Bescheinigung ergäbe sich zum einen der Steuerwert der Option (Fr. 13.90); zum anderen sei darin festgehalten, dass die Optionen zum Steuerwert bezogen worden seien, so dass (infolge des getätigten Verkaufs) kein steuerbares Einkommen entstanden sei. Der Verkauf möge zwar im Widerspruch zum früher geltenden Reglement gestanden haben, wesentlich sei jedoch, dass in allen Fällen eine andere Praxis gehandhabt worden sei. Die Vorinstanz habe diese Bescheinigung einfach negiert und damit willkürlich gewürdigt.

4.3. Den Beschwerdeführern ist insofern beizupflichten, als die Lohnausweise der X. _____ AG zumindest nicht gegeneinen möglichen Kauf der Mitarbeiteroptionen sprechen. Die Arbeitgeberin hat auf dem Lohnausweis das Feld z angekreuzt und damit zu erkennen gegeben, dass sie in der fraglichen Periode dem Beschwerdeführer Beteiligungs- oder Forderungsrechte eingeräumt hat. Sie hat aber in der separaten (obligatorischen) Bescheinigung über die Abgabe von Mitarbeiteroptionen den Steuerwert und den Bezugspreis in gleicher Höhe und das steuerbare Einkommen mit CHF 0.00 angegeben. Das liesse - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - in der Tat darauf schliessen, dass eine geldwerte Leistung nicht erfolgt ist. Weil das aber im Widerspruch steht zum damals geltenden Mitarbeiterreglement, wonach Mitarbeiteroptionen gratis abgegeben werden, diese zudem damals noch mit einer Sperrfrist behaftet waren, andere Angehörige des Managements ihre Mitarbeiteroptionen ebenfalls gratis bezogen haben und es nicht ersichtlich ist, weshalb dies beim Beschwerdeführer nicht auch der Fall gewesen sein sollte, bestanden berechnete Zweifel an der Zuverlässigkeit und materiellen Richtigkeit der Lohnausweise. Dazu kommt, dass auch die

Bescheinigung über die

Abgabe von Mitarbeiteroptionen zum Lohnausweis 2006 genau gleich abgefasst war (geldwerte Leistung bzw. steuerbares Einkommen von CHF 0.00). Für diese Periode ist jedoch die geldwerte Leistung offenbar nicht bestritten.

4.4. Vom Kaufpreis ist der Bezugspreis zu unterscheiden. Ein beim Bezug der Mitarbeiteroptionen vom Beschwerdeführer allenfalls bezahlter Bezugs- bzw. Abgabepreis war bei der Ermittlung des Verkehrswerts in Abzug zu bringen. Der Einkommenssteuer unterliegt nur die Differenz zwischen dem (diskontierten) Verkehrswert der Mitarbeiteroption und dem vom Mitarbeiter allenfalls dafür zu erbringende Bezugspreis (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV, a.a.O., Ziff. 4.3). Es ist möglich, dass es sich beim deklarierten "Steuerwert" der 2005 bezogenen Mitarbeiteroptionen von Fr. 11'880.-- (Fr. 16.50/Stk.) um einen Bezugspreis handelt (s. auch die Ausführungen in der Beschwerde Ziff. II/4 und II/7, wonach es sich bei diesem Wert um den "Steuerwert" handeln würde und dieser Fr. 13.90/Stk. beträgt). Die Beschwerde enthält dazu keine ausreichende und plausible Begründung. Die Frage braucht indessen nicht weiter vertieft zu werden. Der von der Steuerbehörde ermittelte Verkehrs- oder Steuerwert, um den es hier mit Blick auf den behaupteten Kauf geht, liegt mit Fr. 167'357.-- (Fr. 232.-/Stk.) wesentlich über dem allfälligen Bezugspreis. Auch steht vorliegend die Höhe dieser Schätzung nicht in Frage.

4.5. Für ihre Behauptung, dass der Beschwerdeführer die im Jahr 2005 zugeteilten Optionen käuflich erworben habe, sind die Beschwerdeführenden beweispflichtig, da sie daraus Rechte ableiten. Sie wurden denn auch bereits im Entscheid der Steuerrekursgerichte vom 31. Oktober 2014 (E. 3b) darauf hingewiesen, dass zur Ausräumung dieser Zweifel der behauptete Kauf durch andere Beweismittel, insbesondere Kaufabrechnungen, zu erbringen sei. Solche haben die Beschwerdeführer auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht vorgelegt. Daran vermag der Lohnausweis 2005 nichts zu ändern. Wenn daher die Vorinstanz den Beweis, dass die Mitarbeiteroptionen im Jahr 2005 durch Kauf erworben wurden, nicht als erbracht betrachtet hat, hat sie den rechtserheblichen Sachverhalt weder offensichtlich unrichtig noch unter Verletzung von Rechtsvorschriften im Sinne von Art. 95 BGG in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 BGG festgestellt. Auch eine Verweigerung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt nicht vor, nachdem die Beschwerdeführer mit ihrer Beweisleistung säumig geblieben sind.

5.

Die Beschwerdeführer rügen, dass die Vorinstanz Akten anderer Mitarbeiter, welche die Optionen angeblich gratis erhalten haben, zugezogen haben könnte, ohne ihnen von diesen Akten Kenntnis zu geben. Sie erblicken darin eine mögliche Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör.

Nicht ersichtlich ist, inwiefern die Steuerakten anderer Mitarbeiter, welche Optionen gratis bezogen haben, einen Einfluss auf die Beurteilung des Falles der Beschwerdeführer haben könnten. Die Rüge wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dringt nicht durch.

6.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und daher abzuweisen. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Beschwerdeführer kostenpflichtig; sie haften für die Verfahrenskosten solidarisch (Art. 65 und 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. Januar 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann