

BGer 2P.105/2004 vom 18. Mai 2004

Bundesgericht, 2004-05-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.105_2004

FR: TF 2P.105/2004 du 18 mai 2004

IT: TF 2P.105/2004 del 18 maggio 2004

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts betrifft die Steuerjahre 1996 - 1999 und stützt sich auf kantonales Recht; die direkte Bundessteuer ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. In Frage kommt allein die staatsrechtliche Beschwerde. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) kommt hier nicht zum Zug; die Steuerjahre fallen in die Frist, die den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Steuergesetze zur Verfügung stand und während welcher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht ergriffen werden konnte (BGE 123 II 588 E. 2d ; 124 I 145 E. 1a).

E. 2

Der Beschwerdeführer wendet sich dagegen, dass das gegen ihn eingeleitete Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 1997 und 1998 eingestellt wurde. Er erhofft sich vom Nachsteuerverfahren eine günstigere Besteuerung, als wenn die ihm am 1. Oktober 1997 zugeteilten Optionen erst im Zeitpunkt ihrer Ausübung in den noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerjahren 2001 und 2002 besteuert werden. Ob der Beschwerdeführer durch die Einstellung des Nachsteuerverfahrens in rechtlich geschützten Interessen im Sinne von Art. 88 OG betroffen und zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert ist, erscheint fraglich. Das Nachsteuerverfahren ist ein Institut, das primär den Interessen des Fiskus und nicht des Steuerpflichtigen dient. Die Frage kann aber offen bleiben, zumal die Beschwerde unbegründet ist.

E. 3

Der Beschwerdeführer beruft sich auf das Willkürverbot. Seine Rüge enthält zwei Aspekte: Einerseits beruft sich der Beschwerdeführer auf die für die Steuerjahre 1997 und 1998 geltende Praxis der Veranlagungsbehörde, wie sie im Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 28. November 1997 (aZStB Nr. 18/40) zum Ausdruck komme. Danach seien Mitarbeiteroptionen, die nach dem 30. April 1997 zugeteilt worden seien, im Zeitpunkt der Zuteilung zu besteuern. Nur für "nicht bewertbare" Optionen - d.h. für solche mit Laufzeiten von über zehn Jahren oder Sperrfristen von über fünf Jahren - sei in der Regel die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung der Option vorgesehen. Voraussetzung sei ein Gesuch des Steuerpflichtigen sowie eine Bescheinigung von Optionsfachleuten, wonach die Option im Zeitpunkt der Zuteilung objektiv nicht bewertbar sei. Im vorliegenden Fall habe er weder ein Gesuch um

Besteuerungsaufschub gestellt, noch habe die Sperrfrist der Optionen über fünf Jahre und die Optionsdauer über 10 Jahre betragen. Die Optionen hätten daher ganz klar und offensichtlich zum Wert im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert werden müssen. Ausgehend von dieser Feststellung macht der Beschwerdeführer sodann geltend, dass die rechtskräftigen Veranlagungen für die Steuerjahre 1997 und 1998 objektiv ungenügend seien. Von der ungenügenden Veranlagung habe die Veranlagungsbehörde erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungen erfahren. Damit seien die Voraussetzungen nach § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens erfüllt. Für die Erhebung einer Nachsteuer sei nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige schuldhaft gehandelt habe und ob er sich bei Abgabe der Steuererklärung der unrichtigen Besteuerung bewusst gewesen sei oder nicht. Dennoch stelle das Verwaltungsgericht für die Frage, ob das Nachsteuerverfahren durchzuführen sei, auf die damalige irrtümliche Meinung des Beschwerdeführers (Besteuerung der Optionen im Zeitpunkt der Ausübung) sowie auf einen nicht relevanten Bericht des Chefs der Abteilung für Wertschriften vom 10. April 2001 ab. Das sei widersprüchlich und unhaltbar.

E. 4

Nach der Rechtsprechung ist ein Entscheid willkürlich, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz klar verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkürlich ist ein Entscheid nicht schon dann, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (BGE 123 I 1 E. 4a S. 5 mit Hinweisen ; 127 I 54 E. 2b S. 56; 128 II 259 E. 5 S. 280 f. ; 129 I 9 E. 2.1). Keine der beiden Beschwerdebegründungen lassen den angefochtenen Entscheid in diesem Sinne als willkürlich erscheinen.

E. 4.1

Gemäss dem zitierten Merkblatt über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen vom 28. November 1997 sind Mitarbeiteroptionen, die nach dem 30. April 1997 zugeteilt werden, im Zeitpunkt der Ausgabe zu besteuern. Ausnahmen von der Besteuerung im Zeitpunkt der Ausgabe können "auf Gesuch hin in der Regel nur bei Mitarbeiteroptionen mit Laufzeiten von über 10 Jahren oder Sperrfristen von über fünf Jahren gewährt werden" (Merkblatt, a.a.O., Ziff. 2.1.). Es handelt sich um eine Verwaltungsanweisung im Hinblick auf eine möglichst einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis, der aber nicht Rechtssatzcharakter zukommt (vgl. auch Robert Patry, *Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions*, ASA 59 S. 23 ff., bes. 28). Die Formulierung im Merkblatt - "in der Regel" - lässt zudem erkennen, dass auch die Verwaltung die Berücksichtigung von besonderen Umständen im Einzelfall nicht ausschliessen will. Wenn das Verwaltungsgericht, das vorliegend nicht über die Veranlagung, sondern nur über die Einstellung des Nachsteuerverfahrens zu befinden hatte, im angefochtenen Entscheid zur Auffassung gelangt, die Besteuerung der fraglichen Optionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung sei "zumindest vertretbar, jedenfalls nicht offenkundig unrichtig", so kann das nicht als willkürlich betrachtet werden.

E. 4.2

Zur Frage, ob ein Nachsteuerverfahren durchzuführen sei, erwog das Verwaltungsgericht, der Beschwerdeführer habe in der Steuererklärung 1997 keine Einkünfte aus den ihm am 1. Oktober 1997 zugeteilten Optionen deklariert. Er sei der Meinung gewesen, allfällige

Vorteile aus diesen Optionen seien erst bei deren Ausübung als Einkommen zu versteuern. Anders liessen sich die Ausführungen seines damaligen Vertreters im Einspracheverfahren zur Einschätzung 1999, wonach die Optionen "nach neuerer Praxis im Moment der Zuteilung und nicht mehr bei Ausübung besteuert" würden (Schreiben vom 19. Februar 2001), nicht erklären. Damit habe sich die Rechtsauffassung des Beschwerdeführers im Einklang mit derjenigen des kantonalen Steueramtes befunden, das sich im Rahmen des erwähnten Einspracheverfahrens auf einen Bericht des Chefs der Abteilung für Wertschriftenbewertung vom 10. April 2001 abgestützt habe. Diese rechtliche Würdigung habe der Beschwerdeführer durch seinen damaligen Vertreter anerkannt und die auf dieser Grundlage ergangene Einschätzung der Steuerperiode 1999 nicht angefochten. Unter diesen Umständen verbiete der Grundsatz von Treu und Glauben das Zurückkommen auf die der rechtskräftigen Einschätzung zugrunde liegende rechtliche Würdigung in einem Nachsteuerverfahren nach § 160 StG . Mit dieser Begründung hat das Verwaltungsgericht nicht verkannt, dass die neue Tatsache - Zuteilung von Mitarbeiteroptionen - der Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt der Steuereinschätzungen 1997 und 1998 im Sinne von § 160 StG noch nicht bekannt war. Es erwog jedoch, dass sowohl nach der Auffassung des Beschwerdeführers wie auch des Kantonalen Steueramtes die Veranlagung vollständig und richtig sei und der Grundsatz von Treu und Glauben es verbiete, auf die der Veranlagung zugrunde liegende rechtliche Würdigung zurückzukommen. Dieser Schluss des Verwaltungsgerichts beruht nicht auf einer willkürlichen Auslegung oder Anwendung von § 160 StG .

E. 5

Die staatsrechtliche Beschwerde ist offensichtlich unbegründet, soweit darauf einzutreten ist, und im vereinfachten Verfahren nach Art. 36a OG zu erledigen. Der Beizug von Akten und Vernehmlassungen erübrigt sich. Die Verfahrenskosten sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Dabei ist die Art der Prozessführung zu berücksichtigen (Art. 153a Abs. 1 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.