

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00017 vom 23. Oktober 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00017

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00017 du 23 octobre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00017 del 23 ottobre 2002

Regeste

Einschätzung 1999 | Mitarbeiteraktien Für die einkommenssteuerrechtliche Bewertung von Gratismitarbeiteraktien mit vom Arbeitnehmer unwiderruflich und vor Zuteilung gewählter Verfügungssperre ist ein Einschlag zu gewähren (E. 2); Die im genehmigten Reglement vorgesehene, freiwillige Wahl einer Verfügungsbeschränkung stellt keine Steuerumgehung dar (E. 3); Ausführungen zum Vertrauensschutz bzw. Vorentscheid (E. 4).

Erwägungen

E. 2

a) Der Pflichtige hat gestützt auf das Entschädigungs-Reglement vom 1. Mai 1997 im Jahr 1999 unstreitig ohne Bezahlung eines Entgelts 1'000 Namenaktien mit einem für den Zuteilungszeitpunkt massgebenden Börsenkurs von Fr. ... erhalten. Der Streit dreht sich um die Frage, ob sich das steuerbare Einkommen unter Gewährung eines Einschlags auf dem Börsenkurs zwecks Berücksichtigung der vom Pflichtigen unwiderruflich gewählten fünfjährigen Sperrfrist bemesse. Die Höhe des bei einer fünfjährigen Sperrfrist zu gewährenden Einschlags ist unbestritten. b) Als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 17 Abs. 1 StG gilt unter anderem auch die Zuteilung von Beteiligungsrechten an Mitarbeiter, sofern und soweit die Beteiligungsrechte unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis überlassen werden (RB 1995 Nr. 34, auch zum Folgenden). Bei der Bewertung von Mitarbeiteraktien und -optionen ist auf deren Verkehrswert abzustellen. Dabei bildet die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktie oder -option und der vom Mitarbeiter allenfalls erbrachten Geldleistung den für die Einkommensbesteuerung massgebenden Zufluss. Nach geltender Praxis des kantonalen Steueramts entspricht der Verkehrswert von kotierten Aktien dem Börsenkurs am Tag der Ausgabe (Merkblatt zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 28. November 1997, ZStB I A Nr. 18/40). Eine allfällige Verfügungsbeschränkung bzw. Rückgabeverpflichtung beeinträchtigt den Verkehrswert der Titel, weshalb dieser Beeinträchtigung bei der Einkommensbemessung Rechnung zu tragen ist (RB 1973 Nr. 24; BGr, 6. November 1995, E. 4c, ASA 65 [1996/97], S. 741). Damit wird bei der Bemessung des Steuerwerts gebundener Mitarbeiteraktien berücksichtigt, dass der Mitarbeiter erst nach Ablauf der Verfügungssperre über die Aktien verfügen kann und er damit auch das Risiko eines allfälligen Wertverlusts bis zum Zeitpunkt der Freigabe trägt (BGr, 25. Januar 2002, StE 2002 B 22.2 Nr. 15). Im Einklang mit dem Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (ASA 66 [1997/98], S. 130 = <http://www.estv.admin.ch>) wird für Mitarbeiteraktien mit fünfjähriger Verfügungssperre ein Diskont von 25,274 % gewährt. Weder das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch das Merkblatt des

kantonalen Steueramts stellen bei gebundenen Mitarbeiteraktien darauf ab, auf welche Weise die Verfügungsbeschränkung festgesetzt wird. Die Gewährung des Diskonts setzt lediglich voraus, dass die Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt des Einkommenszuflusses einer Verfügungssperre unterliegen. Diese bewirkt einen verglichen mit einer frei veräusserbaren Aktie tieferen Verkehrswert (BGr, 6. November 1995, E. 4c, ASA 65 [1996/97], S. 741), und zwar unabhängig von der Entstehungsgeschichte der Verfügungsbeschränkung im konkreten Fall. Die Sperrfrist ist daher als objektives Sachverhaltselement bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen. Die Mitarbeiteraktien haben dem Pflichtigen zu keiner Zeit unbelastet, d.h. frei von einer Sperrfrist, zur Verfügung gestanden. Daraus ergibt sich, dass der für die Einkommenssteuer massgebende Wert dem Börsenkurs am Tag der Ausgabe abzüglich des Diskonts von 25,274% entspricht. c) Das Verwaltungsgericht hat im Zusammenhang mit der Ermittlung des Vermögenssteuerwerts von Aktien entschieden, dass vertraglich vereinbarte Veräusserungssperren grundsätzlich unberücksichtigt bleiben (RB 1989 Nr. 26). Aus dieser Rechtsprechung kann indessen für die Bemessung des steuerbaren Einkommens nichts hergeleitet werden (a.M. Marco Cereghetti, Die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen als Einkommen und als Vermögen, Diss. Zürich 1994, S. 115). Die Vermögenssteuer bezweckt eine wiederkehrende Mehrbelastung des fundierten Einkommens, d.h. des aus dem Vermögenswert fliessenden Ertrags (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, Bern 1969, § 33 StG N 1; Thomas Herzog, Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögenssteuer, Basel 1985, S. 32). Eine vertragliche Verfügungssperre beeinträchtigt grundsätzlich weder die aktienrechtlichen Vermögens- noch die Mitgliedschaftsrechte des Eigentümers; sie hat in der Regel keinen Einfluss auf das Ertragspotenzial des Vermögenswerts. Eine vertragliche Verfügungsbeschränkung kann überdies jederzeit durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung aufgehoben werden, ohne dass dies Auswirkungen auf die Vermögenssteuereinschätzungen abgelaufener Steuerjahre hätte. Bei der Einkommenssteuer geht es indessen um die Ermittlung des den Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode zufließenden Einkommens. Der für die Bemessung des Naturaleinkommens aus Mitarbeiterbeteiligung massgebende Verkehrswert entspricht nur bei sofort veräusserbaren (börsenkotierten) Mitarbeiteraktien dem Börsenkurs im Abgabezeitpunkt, nicht aber bei gebundenen Mitarbeiteraktien. Der objektiven Natur des Minderwerts einer Naturaleinkunft ist bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens Rechnung zu tragen. Zwar ist auf rechtsgeschäftlicher Basis jederzeit auch mit Wirkung für die Einkommenssteuer eine vorzeitige Aufhebung der Sperrfrist möglich. Solange jedoch die Sperrfrist nicht abgelaufen oder vorzeitig aufgehoben worden ist, gilt sie unabhängig davon, ob sie vom Mitarbeiter frei gewählt wurde oder nicht. Beim vorzeitigen Wegfall der Verfügungsbeschränkung kommt der Mitarbeiter in den Genuss einer Leistung des Arbeitgebers, die bei der Bemessung des Naturaleinkommens unter Gewährung des Diskonts im Abgabezeitpunkt nicht berücksichtigt wurde. Der Mitarbeiter erzielt somit eine weitere, ebenfalls der Einkommenssteuer unterliegende Leistung des Arbeitgebers. Wie diese zu bewerten ist, kann hier offen gelassen werden. Wesentlich ist, dass, anders als bei der Vermögenssteuer, ein allfälliger vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist bei der Einkommenssteuer zusätzliche Steuerfolgen auslöst und dadurch der im Abgabezeitpunkt gewährte, aufgrund der geplanten Dauer der Sperrfrist ermittelte Bewertungseinschlag im Ergebnis nachträglich korrigiert wird. d) Die Rekurskommission verweigerte die Gewährung des Diskonts mit der Begründung, die Aktien seien dem Pflichtigen zunächst als ungebundene Aktien abgegeben

worden und die nachfolgende Wahl einer Verfügungsbeschränkung sei ein – einkommenssteuerlich unbeachtlicher – Akt der Einkommensverwendung. Dabei geht die Rekurskommission davon aus, die unentgeltliche Aktienabgabe sei dem Pflichtigen mit Zustellung des Aktien-Bezugsscheins zugesichert worden, was den unmittelbaren Einkommenszufluss ausgelöst habe. Die Auffassung der Rekurskommission erweist sich als unzulässige Vereinfachung des Zuflussvorgangs. In Lehre und Rechtsprechung hat sich der Grundsatz herausgebildet, dass Einkünfte in der Regel in jenem Zeitpunkt zufließen, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist, der Steuerpflichtige also einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher (RB 1998 Nr. 148, auch zum Folgenden). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Bei der Übertragung von Mitarbeiteraktien erwirbt der Arbeitnehmer mit der Annahme der Offerte einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums und mit deren Übertragung auf ihn erwirbt er das Eigentum an den Titeln (BGr, 6. November 1995, E. 3b/bb, StE 1996 B 22.2 Nr. 12). Da die Übertragung von Eigentum an Mitarbeiteraktien auf einem zweiseitigen Rechtsgeschäft beruht, vermag die Zustellung eines Aktien-Bezugsscheins an einen Mitarbeiter für sich allein noch keinen festen, zivil- und steuerrechtlich fassbaren Rechtsanspruch des Mitarbeiters zu begründen (VGr, 4. Juli 1995, SB 93/0029, ZStP 1996, S. 39). Der Rechtserwerb ist auch bei unentgeltlicher Übertragung frühestens dann vollendet, wenn der Mitarbeiter ein Angebot zum Aktienbezug ausdrücklich oder durch konkludentes Verhalten angenommen hat oder – bei unbenütztem Ablauf der Einreichfrist – im Zeitpunkt einer allenfalls vom Arbeitgeber selbstständig veranlassten Übertragung des Eigentums an den Aktien. Der Pflichtige, der den "Aktien-Bezugsschein 1999" fristgerecht einreichte und damit gleichzeitig für die Abgabe unter Veräußerungsbeschränkung optierte, erwarb somit frühestens mit der Einreichung des Aktien-Bezugsscheins einen festen Rechtsanspruch auf die Aktien. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht ging erst mit der daraufhin von der X. AG veranlassten Zuweisung der Aktien in sein individuelles Depot auf ihn über. Dem Pflichtigen flossen somit unmittelbar die mit einer fünfjährigen Sperrfrist versehenen Mitarbeiteraktien zu. Die Bemessung des Einkommens hat daher unter Berücksichtigung des Diskonts zu erfolgen. Die Begründung der Rekurskommission, die sich unter anderem auf Angaben des Pflichtigen abstützt, wonach die Titel im Fall der nicht rechtzeitigen Rücksendung des Aktien-Bezugsscheins ohne Verfügungssperre in das individuelle Depot eingebucht worden wären, ist unbehelflich, da sie den hier streitigen Fall der rechtzeitigen Einreichung des Aktien-Bezugsscheins gerade nicht betrifft.

E. 3

a) Nach Auffassung der Rekurskommission wäre die Wahl von mit einer Verfügungssperre belegten Aktien als Steuerumgehung zu würdigen, wenn dadurch eine Reduktion des steuerlich relevanten Einkommenszuflusses bewirkt würde. Der Pflichtige lässt dem Vorwurf der Steuerumgehung entgegenhalten, die Rechtsgestaltung mit frei wählbarer Verfügungssperre sei keineswegs absonderlich. Zudem sei die Wahl der Rechtsgestaltung weder missbräuchlich noch lediglich deshalb getroffen worden, um Steuern zu sparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Eine Steuerumgehung ist nicht leichthin anzunehmen: Es genügt hierzu nicht jede aussergewöhnliche Rechtsgestaltung; vorausgesetzt ist vielmehr, dass ein Missbrauch gesetzlich vorgesehener Rechtsinstitute vorliegt, der überdies offenbar sein muss. Die

Beweislast für die Steuerumgehung obliegt der Steuerbehörde; sie muss die Voraussetzungen in objektiver wie in subjektiver Hinsicht nachweisen (BGr, 21. Juni 1985, ASA 55 [1986/87], S. 134). b) Die Übertragung von mit einer Verfügungssperre versehenen Mitarbeiteraktien stellt für sich betrachtet keine ungewöhnliche Rechtsgestaltung dar. Es kann sich daher höchstens fragen, ob die Wahl der Verfügungssperre durch den Mitarbeiter selber die Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheinen lässt. Da es sich bei der Übertragung von Mitarbeiteraktien um ein zustimmungsbedürftiges zweiseitiges Rechtsgeschäft handelt, ist jede Sperrfristregelung – nicht nur eine selbst gewählte – als vertraglich vereinbartes Verfügungsverbot zu qualifizieren (Marco Cereghetti, S. 105). Der wesentliche Unterschied zu anderen Beteiligungsreglementen liegt deshalb nicht darin, dass der Mitarbeiter freiwillig eine Verfügungsbeschränkung in Kauf nimmt, sondern in der vorliegend von der Arbeitgeberin eingeräumten Möglichkeit, sich (erst) mit dem Aktien-Bezugsschein für eine Verfügungsbeschränkung und deren Dauer zu entscheiden. Möglichkeit und Zeitpunkt einer allfälligen Mitwirkung des Mitarbeiters bei der Ausgestaltung einer Verfügungsbeschränkung sind indessen keine Kriterien, welche geeignet sind, die resultierende Rechtsgestaltung – nämlich die Eigentumsübertragung an mit einem Verfügungsverbot versehenen Mitarbeiteraktien – als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheinen zu lassen, denn die den Bewertungseinschlag begründende Wirkung einer Sperrfrist ist dieselbe, ob sie vom Mitarbeiter selber gewählt oder von ihm (immerhin) als unabänderlich akzeptiert wird. Es steht aber ausser Frage, diesen letzteren Fall als absonderliche Rechtsgestaltung zu würdigen, denn die Diskontierung gemäss geltendem Merkblatt des kantonalen Steueramts und Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung verlöre dann ihren Anwendungsbereich. Im vorliegenden Fall nahm der Pflichtige die gleichen Rechtswirkungen in Kauf wie ein Mitarbeiter, der auf die Modalitäten des Angebots keinen Einfluss nehmen konnte oder diese mit dem Arbeitgeber bereits vor Zustellung eines Aktien-Bezugsscheines abgesprochen hatte. Die Auffassung der Rekurskommission, die durch eine Verfügungssperre gesteigerte Bindungswirkung sei nur dann gewährleistet, wenn der Mitarbeiter nicht frei wählen könne, ob er Aktien mit oder ohne Verfügungssperre beziehen wolle, erweist sich als unzutreffend. Da die Bindungswirkung erst mit abgeschlossenem Rechtserwerb eintritt und die gewählte Verfügungssperre unwiderruflich ist, bleibt die Bindungswirkung bis zum Ablauf der Sperrfrist bestehen. Eine vorzeitige Aufhebung der Verfügungsbeschränkung wäre als weitere steuerrelevante Leistung des Arbeitgebers zu würdigen (vgl. E. 2c). Stellt das Inkaufnehmen solcher Nachteile im Fall der vom Mitarbeiter akzeptierten Sperrfrist keine absonderliche Rechtsgestaltung dar, so kann es sich im vorliegenden Fall, der zu einem gleichen Ergebnis führt, nicht anders verhalten. Hinzukommt, dass das Entschädigungs-Reglement nicht speziell auf den Pflichtigen zugeschnitten war, sondern für einen weiteren Kreis von Mitarbeitern Geltung hatte und überdies vom Chef der AWB genehmigt wurde. Die AWB ist unter anderem für die Behandlung von Anfragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien zuständig (Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 8. Mai 1996, ZStB I A Nr. 25/65, Abschnitt III Ziff. 1). Auch gemäss Merkblatt zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 28. November 1997 sind Anfragen zur steuerlichen Beurteilung von Mitarbeiterbeteiligungen an die AWB zu richten; deren Vorbescheide sollen für Steuerpflichtige im Kanton Zürich verbindlich sein (ZStB I A Nr. 18/40, Ziff. 3.1). Dieser Abteilung fällt schliesslich nach dem Beschluss des

Regierungsrates über die Organisation des kantonalen Steueramtes vom 14. Oktober 1998 (ZStB I Nr. 30/100, Rz. 20 = <http://www.kanton.zh.ch>) die Aufgabe zu, Mitarbeiterbeteiligungspläne und -reglemente von Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich hinsichtlich steuerbarem Einkommen und Vermögen zu beurteilen. Diese Zuständigkeitsordnung – die bekanntermassen bereits vor Erlass des Regierungsratsbeschlusses gestützt auf das Merkblatt des kantonalen Steueramts praktiziert wurde – ist ihrem Wortlaut nach dahingehend zu verstehen, dass die AWB auch zuständig ist, bezüglich der steuerlichen Behandlung der Mitarbeiterbeteiligungspläne für die betroffenen Mitarbeitenden Auskünfte zu erteilen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass dem Chef dieser Abteilung die geltende Rechtslage und Praxis bekannt ist und dass er in der Lage ist, den vollständig dargelegten Sachverhalt verbindlich zu beurteilen. Dass er das Entschädigungs-Reglement der X. AG genehmigte, spricht deshalb gegen die Annahme der Rekurskommission, die gewählte Rechtsgestaltung sei ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich. Aus dem Umstand, dass der Pflichtige im Jahr 1998 Mitarbeiteraktien ohne Sperrfrist bezog, kann entgegen der Auffassung der Rekurskommission nichts für den Nachweis einer Steuerumgehung im Jahre 1999 abgeleitet werden. Da über die Gründe für den Bezug freier Mitarbeiteraktien im Jahr 1998 keine Untersuchung geführt wurde, könnte darüber nur gemutmasst werden. Folgerungen daraus für die Einschätzung 1999 können als blosser Unterstellungen keine Grundlage für den Entscheid abgeben. c) Fehlt es somit bereits am Nachweis, dass die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich ist, erübrigt sich die Prüfung der weiteren Voraussetzungen der Steuerumgehung.

E. 4

Bei diesem Ergebnis ist der Pflichtige nicht darauf angewiesen, sich auf den Verfassungsgrundsatz von Treu und Glauben zu berufen. Müsste jedoch die Frage des Vertrauensschutzes konkret geprüft werden, ergäben sich die Voraussetzungen dafür aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Diese sind von der Rekurskommission im vorliegenden Fall unrichtig angewendet worden. Das kantonale Steueramt verlangt bei Eingaben, die den Erlass einer verbindlichen amtlichen Auskunft (sog. Vorentscheid) bezwecken, eine Darstellung des Sachverhalts mit allen für die steuerliche Beurteilung relevanten Elementen (Merkblatt vom 8. Mai 1996, Abschnitt III Ziff. 3). Mit der Einreichung des vollständigen Entschädigungs-Reglements, welches die freiwillige Wahl der Verfügungsbeschränkung ausdrücklich – ergänzt mit einem Hinweis auf die angenommene steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung – vorsah, hat die X. AG ihre Sachdarstellungspflicht erfüllt. Wie bereits festgestellt, handelte es sich überdies bei der AWB um die für die Erteilung verbindlicher Auskünfte zuständige Abteilung. Ob die Voraussetzungen für eine vom Gesetz abweichende Einschätzung allseitig erfüllt wären, ist beim vorliegenden Ergebnis jedoch unerheblich und kann deshalb offen gelassen werden. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen.

E. 5

... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... eingeschätzt. 2. ...