

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00003 vom 25. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00003

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00003 du 25 octobre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00003 del 25 ottobre 2023

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011-2013) | [Streitig war zwischen den Parteien hauptsächlich, ob der Pflichtige Aktien seiner ehemaligen Arbeitgeberin zu einem Vorzugspreis erhalten hat und ob der aus einem Rückverkauf der Aktien resultierte Gewinn Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.] Nichteintreten infolge nicht gesetzmässiger Beschwerdebegründung durch den anwaltlich vertretenen Pflichtigen (E. 1.4). Bejahung neuer Tatsachen im Nachsteuerverfahren, da den Behörden wesentliche Angaben für eine umfassende Beurteilung des Sachverhalts fehlten: Da die Steuererklärung 2013 des Pflichtigen keine offensichtlichen Fehler enthielt, war die Behörde nicht von sich aus gehalten weitere Abklärungen zu tätigen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich entsprechende Abklärungen auch nicht aufgrund einer auffälligen Vermögensvermehrung aufgedrängt haben. Folglich hat die zuständige Steuerbehörde ihre behördliche Untersuchungspflicht nicht verletzt (E. 2.3.3.4). Hinsichtlich der veräusserten Namenaktien ist umstritten, ob es sich hierbei um Mitarbeiteraktien handelte, ob deren Erwerb in der Steuerperiode 2011 unterpreislich erfolgt ist und ob der aus dem (Rück-)Verkauf resultierte Kapitalgewinn als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern ist (E. 3.1). Verletzung des rechtlichen Gehörs, da die Jahresrechnungen, auf welche sich die Vorinstanz in ihren Erwägungen stützt, nicht in den Akten sind. Somit ist eine Überprüfung der vorinstanzlichen Verkehrswertermittlung sowie eine substantiierte Anfechtung des geltend gemachten Verkehrswerts der in Frage stehenden Namenaktien des Pflichtigen nicht möglich (E. 3.5.2). Teilweise Gutheissung des Rekurses bzw. der Beschwerde und Rückweisung zur Gewährung des rechtlichen Gehörs und zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00003 SR.2023.00004 Urteil der 2. Kammer vom 25. Oktober 2023
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrent und Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2013 sowie direkte Bundessteuer 2011–2013), hat sich ergeben: I. A. A war unter anderem in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis am 31. Dezember 2012 Geschäftsführer der C AG, einer Tochtergesellschaft der D AG. Neben dieser Tätigkeit führte er ein Einzelunternehmen, über welches er verschiedene Aktivitäten als Lehrbeauftragter abwickelte. Mit Vereinbarung vom 14. Juli 2011 vereinbarte die D AG mit A den Kauf von 5 % ihrer Aktien, entsprechend 50 Namenaktien

der C AG (nachfolgend Namenaktien). In der Folge erwarb A am 29. August 2011 50 Namenaktien von der D AG für Fr. ... Mit Auflösungsvereinbarung vom 2. November 2012 vereinbarten die Parteien die Beendigung des Arbeitsverhältnisses von A bei der C AG per 30. Juni 2013 sowie den Rückkauf der 50 Namenaktien durch die D AG. Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2013 kaufte die D AG die Namenaktien für Fr. ... von A zurück. Letzterer deklarierte den aus dem (Rück-)Verkauf der Aktien erzielten Gewinn mit Fr. ... B. In den Steuerperioden 2011 und 2012 nahm A überdies zwei Einkäufe in die 2. Säule vor, indem er Fr. ... und Fr. ... auf die BVG-Sammelstiftung einzahlte. Dieses Konto wurde in der Folge saldiert und der Gesamtbetrag auf zwei Freizügigkeitskonten von A überwiesen. Am 1. Dezember 2014 bezog A Fr. ... von seinem Vorsorgeguthaben. C. Am 1. September 2015 und am 5. Dezember 2018 stellte die Division Konsum des kantonalen Steueramts den Antrag auf Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens gegen A betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2013. Daraufhin eröffnete die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts gegen ihn am 3. Juni 2019 ein Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2012 sowie ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Steuerperiode 2013. Mit Verfügung vom 5. Dezember 2019 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2013) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2011–2013) gegenüber A fest. Überdies verfügte das kantonale Steueramt für A Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2013) und von Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2013). Am 5. November 2021 fand eine persönliche Anhörung von A statt. II. Die gegen die Verfügung vom 5. Dezember 2019 erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 3. März 2023 teilweise gut und setzte die Nachsteuern (samt Zins) auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2013) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2011–2013) fest. Die Bussen reduzierte das kantonale Steueramt auf Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2013) bzw. auf Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2013). III. Mit Rekurs und Beschwerde vom 2. Mai 2023 liess A die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, die Einstellung des Nachsteuerverfahrens sowie die Ausrichtung einer Parteientschädigung beantragen. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 14. Juni 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde sowie die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern. Der Pflichtige liess am 11. August 2023 replizieren. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Gemeinde E liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Rekursverfahren SR.2023.00003 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2011–2013) und das Beschwerdeverfahren SR.2023.00004 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2011–2013) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 3. Mai 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Dem Verwaltungsgericht kommt als erster gerichtlicher Instanz im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gegen Nachsteuerentscheide grundsätzlich eine umfassende Überprüfungsbefugnis zu. Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss anwendbar, weshalb auch Noven und neue Beweismittel zulässig sind (§ 147 Abs. 3 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 40; Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] e contrario). 1.3 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die

der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG). 1.4 Das kantonale Steueramt auferlegte dem Pflichtigen vorliegend Nachsteuern, basierend auf zwei unterschiedlichen Sachverhaltskomplexen. Der erste Teilsachverhalt betrifft Einkäufe des Pflichtigen in die berufliche Vorsorge in den Steuerperioden 2011 und 2012 sowie einen anschliessenden Bezug der Vorsorgeleistungen innert drei Jahren (Sachverhaltskomplex I). Der zweite Teilsachverhalt betrifft den Erwerb und den Verkauf von Aktien durch den Pflichtigen in den Steuerperioden 2011 und 2013 (Sachverhaltskomplex II). Obschon der anwaltlich vertretene Pflichtige die vollumfängliche Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Einstellung des Nachsteuerverfahrens beantragt, äussert er sich sowohl in seiner Beschwerdeschrift wie auch in der Replik mit keinem Wort zum Sachverhaltskomplex I. Hieraus kann geschlossen werden, dass er die ihm hierfür auferlegten Nachsteuern anerkennt. Da die Beschwerde an das Verwaltungsgericht nebst einem Antrag auch eine Begründung enthalten muss, in welcher dargelegt wird, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet, genügt die Beschwerdeschrift in Bezug auf den Sachverhaltskomplex I allerdings bereits den gesetzlichen Anforderungen nicht (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit 145 Abs. 2 DBG). Somit ist in diesem Punkt auf die vereinigten Beschwerden nicht einzutreten.

E. 2.1

Streitgegenstand des Verfahrens bilden nach dem Gesagten einzig noch der Erwerb und Rückverkauf von 50 Namenaktien durch A an die D AG in den Steuerperioden 2011 und 2013. Umstritten ist zunächst das Vorliegen neuer Tatsachen.

E. 2.2.1

Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.1.1 f.; BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.2; VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 2.2.1).

E. 2.2.2

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG, Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016, 2C_801/2016, E. 2.3; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 8. August 2012, 2C_123/2012, E. 5.1). Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern er hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die

Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.2.1; BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, E. 2.2.1). Demgegenüber hat die Veranlagungsbehörde die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im Steuermass des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, 2C_652/2017, E.2.2.2; VGr, 25. August 2021, SR.2020.00034, E. 2.2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine neuen Tatsachen vorliegen (BGr, 3. Juni 2019, 2C_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1). 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 (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, 2C_231/2015, E. 2.3; BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 2.2.2). Stattdessen braucht es eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben der steuerpflichtigen Person in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 2C_495/2011, E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. August 2016, SR.2016.0008, E. 2.3).

E. 2.3.1

Die Vorinstanz erwog in Bezug auf das Vorliegen neuer Tatsachen, die Verträge zum Kauf und Verkauf der Namenaktien des Pflichtigen hätten dem zuständigen Steuerkommissär im Zeitpunkt der Veranlagung nicht vorgelegen. Das nachträgliche Bekanntwerden der Dokumente habe somit neue Tatsachen begründet. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 14. Juni 2023 führt die Vorinstanz ergänzend aus, der Konnex zwischen dem aus dem Verkauf seiner Aktien erzielten Kapitalgewinn des Pflichtigen und seinem Arbeitsverhältnis sei der Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nicht hinreichend bekannt gewesen. Aus der Steuererklärung sei nicht ersichtlich, an wen der Pflichtige seine Aktien verkauft habe, zu welchem Preis und unter welchen Umständen. Insbesondere seien keine Hinweise vorgelegen, dass der Verkaufspreis ein Mehrfaches höher als der Kaufpreis der Aktien im Jahr 2011 gewesen sei. Da nicht einmal eine Vermögensvermehrung zu verzeichnen gewesen sei, habe es keine Hinweise auf offensichtliche Fehler in den Steuererklärungen gegeben, welche die Behörde zu weiteren Abklärungen verpflichtet hätte.

E. 2.3.2

Der Pflichtige macht in seiner Beschwerde geltend, die Vorinstanz erläutere in ihrem Entscheid nicht nachvollziehbar, worin die neuen Tatsachen bestehen sollen. Er habe den Verkauf von 50 Namenaktien der C AG im Wertschriftenverzeichnis offengelegt. Aus den Steuerakten, namentlich aus seinem Lohnausweis, gehe zudem eindeutig hervor, dass die C AG seine damalige Arbeitgeberin gewesen sei. Aufgrund dieser aktenkundigen Anhaltspunkte hätte die Steuerverwaltung nähere Abklärungen treffen müssen, sofern sie den aus dem Verkauf der Aktien erzielten Kapitalgewinn als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit habe besteuern wollen. Dabei sei unerheblich, ob er seiner Steuererklärung den Aktienkaufvertrag beigelegt habe. In der Replik ergänzt der Pflichtige, die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer würden im gemischten Veranlagungsverfahren festgesetzt, weshalb die Steuerbehörde nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen dürfe. Sofern die pflichtige Person in gutem Glauben von der Steuerfreiheit des verwirklichten Sachverhalts ausgehe und sie in ihrer Steuererklärung den Zu- bzw. Abgang ihrer Aktien sowie weiterer Umstände deklariere, welche auf eine Steuerbarkeit hinweisen könnten, habe sie die relevanten Tatsachen vollständig und zutreffend dargelegt. Er habe bereits in der Steuerperiode 2007 seine Beteiligung an der C AG an die D AG verkauft und dadurch einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt. Es sei für ihn daher selbstverständlich gewesen, dass auch der zweite Verkauf von Aktien der C AG an dieselbe Käuferin steuerfrei sei. In seiner Steuererklärung 2013 sei klar ersichtlich gewesen, dass er Aktien seiner Arbeitgeberin verkauft habe. Da auch daraus hervorgehe, dass er per 31. Mai 2013 aus der C AG ausgeschieden sei, sei überdies naheliegend, dass der Verkauf der Aktien in kausalem Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft gestanden habe. Die Behörde hätte somit allenfalls Abklärungen tätigen müssen, was sie nicht in einem Nachsteuerverfahren nachholen könne.

E. 2.3.3.1

Die Kritik des Pflichtigen an der Begründung des vorinstanzlichen Entscheids ist berechtigt. Aufgrund des in § 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) garantierten rechtlichen Gehörs sind Entscheide soweit zu begründen, dass eine sachgerechte Anfechtung ermöglicht wird (VGr, 30. November 2022, SR.2022.00017, SR.2022.00018, E. 3.2.3). Der Entscheidadressat muss die vorinstanzlichen Ausführungen in einem Rechtsmittelverfahren substantiiert bestreiten können. Bei Nachsteuerentscheiden ist eine genaue Bezeichnung der neuen Tatsachen, welche Ausgangspunkt des Nachsteuerverfahrens bilden, unabdingbar. Die Ausführungen zu den neuen Tatsachen sind im vorinstanzlichen Entscheid äusserst knapp ausgefallen. Die Frage nach einer Verletzung der Begründungspflicht kann jedoch offenbleiben, denn eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1 = Pra 106 [2017] Nr. 2; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2, VGr, 15. Juni 2022, SB.2022.00008, E. 2.4). Da die Vorinstanz in ihrer Rekurs- und Beschwerdeantwort die aus ihrer Sicht neuen Tatsachen hinreichend präzisiert hat, der Pflichtige sich im Rahmen der

Replik umfassend hierzu äussern konnte und dem Verwaltungsgericht als erste gerichtliche Instanz vorliegend volle Kognition zukommt (vgl. E. 1.2), ist eine allfällige Gehörsverletzung geheilt worden. Eine Rückweisung der Sache ist daher nicht geboten, da diese einzig einen formalistischen Leerlauf zur Folge hätte.

E. 2.3.3.2

Der Pflichtige hat im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung für die Steuerperiode 2013 Folgendes deklariert: " 50 NA C, à nom 100. keine Div., Abgang 16.07, Steuerwert am 31.12.2013 0, Bruttoertrag 2013 0 ".

E. 2.3.3.3

Allgemein gilt, dass die Steuerbehörden nicht zuletzt im Interesse der (ehrliehen) Steuerzahler grundsätzlich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration vertrauen dürfen und den Steuerpflichtigen nicht mit stetem Misstrauen begegnen müssen. Als Kehrseite dieses Vertrauensvorschlusses sind die Steuerpflichtigen in der Pflicht, mit ihrer Selbstdeklaration für eine korrekte Besteuerung zu sorgen (vgl. § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG; VGr, 21. April 2021, SR.2021.0001, E. 3.3; VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, SR.2017.00024, E. 4.4; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 5.3). Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt die steuerpflichtige Person deren Vollständigkeit und Richtigkeit, und sie ist selbst nach der Einreichung gehalten, die einschätzungsbehörde über alle einschätzungsrelevanten Tatsachen zu informieren, welche ihre ursprüngliche Selbstdeklaration infrage stellen könnten (VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 3.4.2; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 6). Der Steuerpflichtige hat eine umfassende Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des relevanten Sachverhalts, im Rahmen derer er alles tun muss, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. § 135 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG).

E. 2.3.3.4

Auf den vorliegenden Fall übertragen, oblag es somit in erster Linie dem Pflichtigen, die genauen Umstände des Rückverkaufs seiner Namenaktien an die D AG darzulegen. Entgegen seiner Argumentation durfte er gestützt auf einen früheren Aktienverkauf an dieselbe Käuferin nicht ohne Weiteres auf die Steuerfreiheit des Kapitalgewinns schliessen, zumal er nicht über besondere Kenntnisse im Steuerrecht verfügt. Die vorgenannte Deklaration in der Steuererklärung 2013 enthielt weder Angaben zum Verkaufspreis der Aktien in Höhe von Fr. ... noch zur Käuferin. Anders als noch vor der Vorinstanz behauptet der Pflichtige vor dem Verwaltungsgericht nicht länger, seiner Steuererklärung den dem Verkauf zugrunde liegenden Aktienkaufvertrag beigelegt zu haben. Insbesondere mit Blick auf den im Verhältnis zum Erwerbspreis im August 2011 sehr hohen Veräusserungserlös fehlten der Steuerbehörde somit wesentliche Angaben für eine umfassende Beurteilung des Sachverhalts. Es oblag dem Pflichtigen, die Behörde hierüber durch Einreichung der betreffenden Verträge in Kenntnis zu setzen. Indem der Pflichtige die Aktienkaufverträge jedoch nicht nachweislich mit seiner Steuererklärung eingereicht hat, hat er der Behörde Informationen vorenthalten, auf welche sie für ihre Beurteilung angewiesen war. Da die Steuererklärung 2013 des Pflichtigen keine offensichtlichen Fehler enthielt, war die Behörde nicht von sich aus gehalten, weitere Abklärungen zu tätigen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich entsprechende Abklärungen auch nicht aufgrund einer auffälligen Vermögensvermehrung aufgedrängt haben. Folglich hat die zuständige Steuerbehörde ihre behördliche Untersuchungspflicht nicht verletzt. Sie durfte stattdessen

auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration des Pflichtigen vertrauen. Durch das nachträgliche Bekanntwerden der Aktienkaufverträge lagen indes neue Tatsachen vor, welche die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigten.

E. 2.3.3.5

Hieran ändert auch der seitens des Pflichtigen angerufene Entscheid des Bundesgerichts 2C_223/2011, 2C_224/2011 vom 13. September 2011 mangels Vergleichbarkeit der Sachverhalte nichts. Im angerufenen Entscheid verkaufte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit einem Liegenschafts Kauf 500 Inhaberaktien der Firma F an seine Mutter. Der Kaufpreis für die Liegenschaft wurde nebst der Übergabe der Aktien auch durch eine Schenkung beglichen. Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen fanden sich in der betreffenden Steuererklärung "zahlreiche" Hinweise des Beschwerdeführers auf die dem Geschäft zugrunde liegenden Schenkungsbeilagen (vgl. BGr, 13. September, 2C_223/2011, 2C_224/2011, E. 3.2.3). Da aus der Schenkung an sich bereits geschlossen werden konnte, dass es sich nicht um ein marktübliches Geschäft unter Drittparteien handelt und der Beschwerdeführer die Aktien überdies zum Nennwert verkauft hat, ist der Fall nicht mit dem vorliegenden vergleichbar. Vorliegend waren der Steuerbehörde entscheidende Tatsachen, welche allenfalls nähere Abklärungen bedingt hätten (Käuferschaft und Kaufpreis), aufgrund der fehlenden Verträge nicht bekannt. Eine Untersuchungspflichtverletzung ist daher zu verneinen.

E. 3.1

Hinsichtlich der durch den Pflichtigen an die D AG veräusserten Namenaktien ist umstritten, ob es sich hierbei um Mitarbeiteraktien handelte, ob deren Erwerb in der Steuerperiode 2011 unterpreislich erfolgt ist und ob der aus dem (Rück-)Verkauf resultierte Kapitalgewinn als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern ist.

E. 3.2.1

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (§ 17–23 StG; Art. 17–23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Vorbehalten bleiben nach § 16 Abs. 3 StG und Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (BGE 139 II 363 E. 2.1).

E. 3.2.2

Die heute anwendbaren Grundsätze zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen wurden erst mit dem Erlass des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. Dezember 2010, welches per 1. Januar 2013 in Kraft trat, im Gesetz verankert (vgl. § 17a ff. StG bzw. Art. 17a ff. DBG). Da der Pflichtige die streitbetroffenen Namenaktien jedoch in der Steuerperiode 2011 erworben hat, sind die betreffenden Bestimmungen vorliegend nicht anwendbar. Stattdessen ist die Sache nach Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. nach § 17 Abs. 1 StG in der jeweiligen Fassung vom 1. Januar 2011 zu beurteilen. Steuerbar sind demzufolge alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen oder andere geldwerte Vorteile. Als Mitarbeiteraktien galten Aktien der Arbeitgeberin oder der ihr nahestehenden Unternehmen, die sie ihren Mitarbeitern aufgrund einer Emission oder eines Verkaufs zu

einem Vorzugspreis übertrug. Der Arbeitnehmer wird im Umfang der Differenz zwischen dem Geldwert (Verkehrswert) solcher Mitarbeiteraktien und dem Bezugspreis bereichert. Der Grund dieses Wertzuflusses liegt im Arbeitsverhältnis des Steuerpflichtigen; daher ist dieser Zufluss als Einkommen steuerbar (Felix Richner et al., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 17 N. 57 ff.).

E. 3.2.3

Die Vorinstanz erwog, eine einmal gewählte Methode zur Berechnung des Formelwerts von nicht börsenkotierten Aktien sei zwingend beizubehalten. In den Berechnungsunterlagen des Pflichtigen sei für die Berechnung des Wertes der streitbetroffenen 50 Namenaktien à je nominal Fr. ... auf den durchschnittlichen EBIT der Jahre 2011 und 2012 abgestellt worden, welcher mit 10 % kapitalisiert worden sei. Auf diese Berechnungsmethode des Pflichtigen ($(\text{Summe EBITs der beiden Vorjahre}) / 2 \times 10$) sei im Einspracheverfahren abgestellt worden. Für das Jahr 2011 sei daher auf folgende Berechnung abzustützen: $(\text{EBIT 2009 [Fr. -...]} + \text{EBIT 2010 [Fr. ...]}) / 2 \times 10 = \text{Fr. ...}$ Auf Basis der eingereichten Jahresrechnungen ergäbe sich für das Jahr 2011 somit ein Wert von Fr. ... (gerundet Fr. ...) für 5 % der Aktien. Der Pflichtige habe die Aktien in der Steuerperiode 2011 jedoch für Fr. ... und somit zu Vorzugsbedingungen erwerben können. Die Differenz von Fr. ... (Fr. ... bis Fr. ...) stelle Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar. Ein Zusammenhang zwischen diesem Kapitalgewinn und seinem Arbeitsverhältnis ergebe sich bereits dadurch, dass der Pflichtige im Zeitpunkt des Kaufs bei der C AG angestellt gewesen sei. Ferner werde in Ziff. 3 der Vereinbarung vom 14. Juli 2011 explizit festgehalten, dass das Beteiligungsmodell den nochmaligen dreijährigen Einsatz des Pflichtigen honoriere. Es stehe folglich ausser Frage, dass er aufgrund seines Arbeitsverhältnisses in den Genuss dieses für ihn vorteilhaften Rechtsgeschäfts gekommen sei. Für den Verkauf im Jahr 2013 sei konsequenterweise derselbe Formelwert anzuwenden wie beim Erwerb der Aktien, womit der durchschnittliche EBIT der Jahre 2011 und 2012 mit 10 % zu kapitalisieren sei, d.h.: $(\text{EBIT 2011 [Fr. ...]} + \text{EBIT 2012 [Fr. ...]}) / 2 \times 10 = \text{Fr. ...}$ Gestützt auf die massgebenden Jahresrechnungen ergäbe sich für 5 % der Aktien im Jahr 2013 somit gerundet ein Wert von Fr. ... Die als Einkommen steuerbare Differenz zwischen Marktwert und Verkaufspreis betrage Fr. ... (Fr. ... bis Fr. ...). Hintergrund hiervon sei, dass mit Vereinbarung vom 2. November 2012 die Auflösung des Arbeitsverhältnisses des Pflichtigen bei der C AG per 30. Juni 2013 vereinbart worden sei. In besagter Vereinbarung sei der Verkauf des Aktienpakets an die C AG per 31. März 2015 beschlossen worden, wobei der Minimalverkaufspreis auf Fr. ... festgesetzt worden sei. Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2013 sei der Verkauf aber zeitlich vorgezogen worden und die D AG habe die Aktien zum vereinbarten Minimalpreis von Fr. ... vom Pflichtigen zurückerworben. Die einzig denkbare Erklärung für den im Vergleich zum Kaufpreis deutlich höheren Verkaufspreis sei, dass es sich um ein Entgelt für Arbeitsleistungen des Pflichtigen handle, allenfalls um eine zusätzliche Pauschalentschädigung.

E. 3.2.4

Demgegenüber ist der Pflichtige der Ansicht, der Verkauf habe nicht zu Vorzugsbedingungen stattgefunden. Vereinbart worden sei ein Kaufpreis von Fr. ..., welcher wie folgt berechnet worden sei: $(\text{EBIT 2009 [Fr. -...]} + \text{EBIT 2010 [Fr. ...]}) / 2 \times 10 = \text{Fr. ...}$ 5 % hiervon entsprächen gerundet dem bezahlten Kaufpreis von Fr. ... Die auf den Jahresrechnungen 2009 und 2010 der C AG basierenden Berechnungen der Steuerbehörde liessen sich nicht überprüfen, da diese nicht in den Akten seien. Die

Steuerbehörde lege ihrer Berechnung nicht überprüfbare EBITs zugrunde, die zu einem im Vergleich zur Bewertung der Vertragsparteien geringfügig höheren Verkehrswert führten. Dies seien jedoch keine Vorzugsbedingungen. Der Rückkauf der Aktien durch die D AG für Fr. ... sei erfolgt, nachdem die D-Gruppe von der G AG übernommen worden sei. Es sei anzunehmen, dass der fragliche Rückkauf Gegenstand des Kaufvertrages betreffend den Erwerb der D-Gruppe gewesen sei und bei der Bemessung des Kaufpreises auch habe berücksichtigt werden müssen. Der Rückkauf der Namenaktien durch die D AG sei daher zu einem Preis erfolgt, der dem Drittvergleich standhalte, und nicht zu einem überhöhten Kaufpreis. Vielmehr sei für den Verkaufspreis der um exogene Elemente bereinigte EBIT 2012 von Fr. ... massgebend gewesen. Für 5 % der Aktien ergebe dies einen Wert von Fr. ... Die Behauptung des Steueramts, wonach eine Wertsteigerung von Fr. ... nicht eingetreten sei, treffe daher nicht zu.

E. 3.2.5

Für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei den durch den Pflichtigen im Steuerjahr 2011 von seiner damaligen Arbeitgeberin erworbenen Aktien um Mitarbeiteraktien gehandelt hat, ist entscheidend, ob er diese zu einem Vorzugspreis erworben hat. Ob ein Vorzugspreis vorliegt oder nicht, beurteilt sich anhand des Verkehrswerts der Aktien im Jahr 2011. Diesbezüglich sind sich die Parteien einig, dass der Verkehrswert mittels folgender Formel zu ermitteln ist: $(\text{EBIT 2009} + \text{EBIT 2010}) / 2 \times 10$. Uneinig sind sie sich jedoch hinsichtlich der in der Formel einzusetzenden Werte. Dasselbe gilt für den für die Verkehrswertermittlung der Namenaktien in der Steuerperiode 2013 massgebenden EBIT 2012. Der Pflichtige moniert diesbezüglich, die Steuerbehörde habe die Grundlagen für ihre Bewertung nicht offengelegt. Da die Jahresrechnungen, auf welche sich die Vorinstanz in ihren Erwägungen stützt, effektiv nicht in den Akten sind, ist eine Überprüfung der vorinstanzlichen Verkehrswertermittlung vorliegend nicht möglich. Ebenso wenig ist bzw. war dem Pflichtigen eine substantiierte Anfechtung des geltend gemachten Verkehrswerts der in Frage stehenden Namenaktien möglich. Die fehlende Offenlegung der Berechnungsgrundlagen des vorinstanzlichen Entscheids sowie die dem Pflichtigen diesbezüglich nicht gewährte Gelegenheit zur Stellungnahme führt zu einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nach § 29 Abs. 2 BV. Im Gegensatz zu den Erwägungen unter E. 2.3.3.1 kommt eine Heilung in diesem Punkt nicht in Betracht. Einerseits würde dem Pflichtigen hierdurch ein Instanzverlust drohen, andererseits ist ein Nachweis der von der Vorinstanz aufgeführten, bestrittenen EBIT-Werte für die vorliegende Beurteilung unabdingbar. Die Vorinstanz hat die eigens in das Verfahren eingebrachten EBIT-Werte und die betreffenden Jahresrechnungen somit in geeigneter Weise offenzulegen. Dem Pflichtigen ist hierzu das rechtliche Gehör zu gewähren. Die Sache ist in diesem Punkt folglich an die Vorinstanz zurückzuweisen. Gesamthaft ist die Beschwerde somit teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Sache ist zur Offenlegung der Grundlagen der vorinstanzlichen Ermittlung des Verkehrswerts der Namenaktien der C AG des Pflichtigen sowie zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Guttheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt. Vorliegend unterliegt der Pflichtige im Rekurs- und Beschwerdeverfahren insofern, als dass

auf die vereinigten Beschwerden betreffend den Sachverhaltskomplex I nicht einzutreten ist (vgl. E. 1.4). Hinsichtlich der Rückweisung zur Offenlegung der vorinstanzlichen Berechnungsgrundlagen sowie zur Gewährung des rechtlichen Gehörs ist hingegen das kantonale Steueramt als unterliegend zu betrachten. Bei diesem Verfahrensausgang erscheint angemessen, die Gerichtskosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens je zu 1/4 dem Pflichtigen und zu 3/4 dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

E. 4.2.1

Für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren gilt § 17 Abs. 2 VRG sinngemäss (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte, oder b) ihre Rechtsbegehren oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren.

E. 4.2.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert jedoch darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welcher das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen.

E. 4.2.3

In Anbetracht des nur teilweisen Obsiegens des Pflichtigen im Umfang von rund drei Vierteln erscheint eine Entschädigung von Fr. 4'800.- bzw. Fr. 3'500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) in Anwendung der vorgenannten Grundsätze für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren angemessen. Das in seinem üblichen amtlichen Wirkungskreis tätig gewordene und überwiegend unterliegende kantonale Steueramt ist hingegen nicht zu entschädigen, zumal es auch keine Entschädigung beantragt hat.

E. 5

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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