

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2023 11

## Entscheid vom 13. September 2023

---

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
lic.iur. Karl Gasser, Richter  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch ...,

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer**, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232,  
6431 Schwyz,  
Vorinstanzen,

---

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer (Veranlagungen 2015 und 2016: Begehren um Revision)

## **Sachverhalt:**

**A.a.** Der im Jahr 2015 vom Kanton Zug in den Kanton Schwyz zugezogene A.\_\_\_\_\_ (Zuzug 14.10.2015) war in den Steuerjahren 2015 und 2016 als Chief Executive Officer (CEO) der X.\_\_\_\_\_ AG tätig. In dieser Funktion war er berechtigt, am Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm (Employee Equity Plan "EEP" bzw. Management Equity Plan "MEP") zu partizipieren. Dieses war nach der Übernahme der X.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2010 durch die Beteiligungsgesellschaft Y.\_\_\_\_\_ als neue Eigentümerin implementiert worden. Aufgrund der Finanzierungsstruktur ("vierfache Luxemburg-Struktur") wurde die Beteiligung der Mitarbeiter und des Managements über zwei luxemburgische Gesellschaften ("EEP IssuerCo" und "MEP IssuerCo") abgewickelt. Mitglieder des Managements konnten in "Ordinary Shares" (OS MEP) und darüber hinaus auch in vorrangige "Mandatory Redeemable Preferred Shares" (MRPS) der "MEP IssuerCo" investieren (das heisst indirekte Beteiligung an der X.\_\_\_\_\_ AG via "\_\_\_\_\_ MEP IssuerCo S.A."). Die steuerliche Behandlung beim Erwerb und bei der Veräusserung der einzelnen Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm sowie die Mitwirkungspflichten der Arbeitgeberin (Meldepflichten gegenüber den Steuerbehörden und Bescheinigungspflichten gegenüber Mitarbeitern bzw. Managern) wurden im Ruling mit den Steuerbehörden geregelt und es wurde auch eine entsprechende Klausel in die Beteiligungsdokumentation aufgenommen (vgl. Steuerakten 2015 act. A 67 - A 84 und A 85 - A 86 = Rulinganfrage an das Kantonale Steueramt Zürich vom 5.7.2011 sowie entsprechende Rulinganfrage an die Steuerverwaltung Schwyz vom 7.7.2011).

**A.b.** In den Jahren 2015 und 2016 (und mit dem Börsengang durch die X.\_\_\_\_\_ Group AG, das heisst der neuen Muttergesellschaft der X.\_\_\_\_\_ Group) erfolgte durch A.\_\_\_\_\_ die (partielle) Veräusserung der Beteiligungsinstrumente ("settlement" bzw. "partial sell-down" of the Management Instruments) und gleichzeitig die Beteiligung an dem neuen Employee Equity Participation Plan "Management Long Term Investment Programme (MLTIP)" der X.\_\_\_\_\_ Group AG (vgl. Steuerakten 2015 act. A 123 - A 124, A 130 und A 134 = Statement for the year 2015 MLTIP<sub>0</sub> 2015; Steuerakten 2016 act. A 120 = Statement for the year 2016 MLTIP 2016). Ausserdem war mit A.\_\_\_\_\_ im Januar 2015 eine Vereinbarung getroffen worden (the "Bonus Implementation Agreement"; vgl. Steuerakten 2015 act. A 154 - A 160), wonach in Anwendung der am 16. Januar 2013 getroffenen Vereinbarung (the "Bonus Agreement") betreffend die Berechnung und Auszahlung eines Cash Bonus in bestimmten Fällen, darunter Exit IPO, diesem anstelle seines Anspruchs auf den Cash Bonus (to an amount of

CHF 6'047'913) unter dem Bonus Agreement (the "Bonus Amount") zusätzlich eine bestimmte Anzahl (337'795 OS MEP / 73'639 MRPS) der Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm (together, the "Additional MEP Shares") übertragen werden soll (vgl. Steuerakten 2015 act. A 154 - A 160 = "Bonus Implementation Agreement"; vgl. auch Bf-act. Beilage 4 = "Share Purchase Agreement (CEO Bonus)" und "Bonus Implementation Agreement").

**A.c.** In der Steuererklärung 2015 (Unterschrift und Datum vom 27.1.2017) deklarierte A. \_\_\_\_\_ unter anderem im Ergänzungsblatt zum Formular 1 unter Ziff. 1.12 "Weitere Einkünfte und Gewinne Genossennutzen etc." mit der Bezeichnung "Bonus Implementation Agreement" ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 7'657'577 (vgl. Steuerakten 2015 act. A 27 = Ergänzungsblatt zum Formular 1) und reichte dazu mit der Steuererklärung eine auf drei Seiten zusammengefasste "Aufstellung" ein (vgl. Steuerakten 2015 act. A 131 - A 133 = Tax Statement regarding Bonus Implementation Agreement as of 23 January 2015).

Value of Bonus Amount (at CHF 68 per X. _____ Group Share)		8'267'226.30 CHF
Value of X. _____ Group Shares transferred to MLTIP zero after discount due to the three year lock-up (16.038%)	2'026'842.68 CHF	
Market Value of such X. _____ Group Shares	<u>-2'414'000.00 CHF</u>	
Reduction in tax basis due to lock-up		-387'157.32 CHF
Value of Ordinary Shares and MRPSs after discount due to two year lock-up (11.000%)	1'188'585.08 CHF	
Market Value of such Ordinary Shares and MRPSs	<u>-1'335'488.85 CHF</u>	
Reduction in tax basis due to lock-up		-146'903.77 CHF
Value of Ordinary Shares and MRPSs after discount due to one year lock-up (5.660%)	1'259'900.18 CHF	
Market Value of such Ordinary Shares and MRPSs	<u>-1'335'488.85 CHF</u>	
Reduction in tax basis due to lock-up		<u>-75'588.67 CHF</u>
<b>Remaining tax basis for Bonus Amount</b>		<b><u>7'657'576.54 CHF</u></b>

Sodann deklarierte A. \_\_\_\_\_ im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zur Steuererklärung 2015 (vgl. Steuerakten 2015 act. A 36 - A 39) unter der Bezeichnung "MLTIP \_\_\_\_\_" den Stand der Beteiligungsinstrumente und deren inneren Wert per 31.12.2015 und reichte dazu mit der Steuererklärung die von der Arbeitgeberin (resp. "\_\_\_\_\_ MEP IssuerCo S.A.") dazu abgegebenen entsprechenden Bescheinigungen ein (vgl. Steuerakten 2015 act. A 31 - A 33, act. A 125 - A 127 = Addendum to Wage Statement 2015: Management Equity Program as of 10 May 2016).

<b>Valuation at Entry</b>		<b>Valuation as of 31 December 2015</b>	
Purchase date:	November 2012		
# Ordinary Shares	25'984	# Ordinary Shares as at 31 December 2015	15'591
# MRPS	5'665	# MRPS as at 31 December 2015	3'399
Purchase price:	CHF 100'000	Market Value as at 31 December 2015	CHF 331'609.42
Market value / intrinsic value upon purchase date:	CHF 100'000	<b>Value subject to wealth tax as at 31 December 2015:</b>	<b>CHF 331'609.42</b>

<b>Valuation at Entry</b>		<b>Valuation as of 31 December 2015</b>	
Purchase date:	November 2012		
# Ordinary Shares	207'874	# Ordinary Shares as at 31 December 2015	124'725
# MRPS	45'316	# MRPS as at 31 December 2015	27'190
Purchase price:	CHF 800'000	Market Value as at 31 December 2015	CHF 2'652'935.80
Market value / intrinsic value upon purchase date:	CHF 800'000	<b>Value subject to wealth tax as at 31 December 2015:</b>	<b>CHF 2'652'935.80</b>

<b>Valuation at Entry</b>		<b>Valuation as of 31 December 2015</b>	
Purchase date:	November 2012		
# Ordinary Shares	337'795	# Ordinary Shares as at 31 December 2015	202'677
# MRPS	73'639	# MRPS as at 31 December 2015	44'183
Purchase price:	CHF 1'300'000	Market Value as at 31 December 2015	CHF 4'311'023.94
Market value / intrinsic value upon purchase date:	CHF 1'300'000	<b>Value subject to wealth tax as at 31 December 2015:</b>	<b>CHF 4'311'023.94</b>

Zu den realisierten Gewinnen bei den in der Steuerperiode 2015 erfolgten (partiellen) Veräusserungen der Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm wurden von A. \_\_\_\_\_ in der Steuererklärung 2015 keine Angaben gemacht. Auch das Feld "Bruttoertrag 2015" im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zur Steuererklärung 2015 wurde leer gelassen. Es wurden dazu auch keine Bescheinigungen "Tax Statement as of Settlement of the Management Equity Plan (MEP)" mit entsprechenden Angaben (steuerfreier Kapitalgewinn bzw. steuerbarer Anteil pro OS MEP / steuerbarer Vermögensertrag pro MRPS) eingereicht.

**A.d.** Zur Abklärung der Angaben im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zur Steuererklärung 2015 (insbesondere deklariertes Einkommen von "Bonus Implementation Agreement" und Veräusserung der Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm) verlangte die Steuerverwal-

tung Schwyz mit Beweisaufgabe vom 25. Juli 2017 von A. \_\_\_\_\_ diverse Unterlagen und Belege (vgl. Steuerakten 2015 act. A 87 - A 88 = A 163 - A 164, act. A 89 - A 90 [Fristverlängerung], act. A 91 [Erinnerung], act. A 92 [Mahnung], act. A 118 - A 120 [E-Mail Korrespondenz]). Gleichzeitig ersuchte die Steuerverwaltung Schwyz auch bei den bescheinigungspflichtigen Drittpersonen um Erteilung von weiteren Auskünften sowie Einreichung von den entsprechenden Bescheinigungen (vgl. Steuerakten 2015 act. A 121 - A 124, act. A 115 - A 117). Mit E-Mail vom 6./7. Februar 2018 übermittelte der Steuervertreter von A. \_\_\_\_\_ der Steuerverwaltung Schwyz unter anderem nochmals verschiedene Unterlagen (vgl. insb. Steuerakten 2015 act. A 93 - A 114, A 129 , A 145 - A 160 [Share Purchase Agreement/Bonus Implementation Agreement], A 161 - A 162 [Aufstellung mit E-Mail Korrespondenz]). Weil die von der Steuerverwaltung Schwyz gewünschten Bescheinigungen nicht erhältlich gemacht werden konnten, stellte die Steuerverwaltung Schwyz mit E-Mail vom 7. Februar 2018 gegenüber dem Steuervertreter von A. \_\_\_\_\_ fest, dass immer noch die nötigen Beweismittel fehlten und deshalb der Vorschlag unterbreitet werde, das Einkommen von " \_\_\_\_\_ MEP" und aus dem " \_\_\_\_\_ Bonus" aufgrund der vorliegenden Unterlagen nach Ermessen auf CHF 9'996'702 festzulegen.

Bonuszahlung im Januar 2015 von	CHF	6'047'913
Im Jahr 2012 wurden 571'653 Ordinary Shares von _____ MEP zugeteilt, offensichtlich wurden 228'660 Ordinary Shares vorzeitig verkauft, **Annahme des steuerbaren Verkaufserlös pro Stk CHF 16.60	CHF	3'795'756
Im Jahr 2012 wurden 124'530 Mandatory Redeemable Preferred Shares (MRPS) zugeteilt, davon wurden offensichtlich 49'848 Shares vorzeitig verkauft. **Annahme des steuerbaren VKP pro AK CHF 3.07	CHF	<u>153'033</u>
<b>Total steuerbares Einkommen nach Ermessen festgelegt</b>	<b>CHF</b>	<b><u>9'996'702</u></b>

\*\*Die Annahmen der Verkaufserlöse stammen von einem anderen Mitarbeiter welcher ebenfalls im Jahre 2015 vorzeitig ein Teil seiner MEP Beteiligungen veräussert hat.

Die Steuerverwaltung Schwyz wies darauf hin, dass sie keinen Lohnausweis oder eine unterzeichnete Lohnaufstellung erhalten habe und auch die eingereichte Aufstellung nicht nachvollziehbar sei, wie sich die geldwerten Leistungen der Mitarbeiterbeteiligungen berechneten. Es fehlten Aktienstückzahlen, Verkehrswerte etc. Leider habe man auch von den bescheinigungspflichtigen Drittpersonen die verlangten Dokumente nicht erhalten. Danach hätte A. \_\_\_\_\_ die Dokumente zur Weiterleitung an die Steuerbehörden erhalten haben sollen. Ohne die schriftlichen Beweismittel ("Tax Statement as of Settlement of the Management Equity Plan (MEP)" und den Lohnausweis bzw. unterzeichnete Lohnaufstellung des Arbeitgebers) bis spätestens am 28. Februar 2018 würden deshalb die Unterlagen zur Veranlagung weitergegeben (vgl. Steuerakten 2015 act. A 13 - A 17 = E-Mail der Steuerverwaltung Schwyz vom 7.2.2018).

**A.e.** Mit E-Mail bzw. Schreiben vom 28. Februar 2018 teilte der Steuervertreter von A.\_\_\_\_\_ der Steuerverwaltung Schwyz mit, dass man die Aufstellung der Steuerverwaltung Schwyz akzeptiere und mit dem berechneten Einkommen einverstanden sei. Dies sei eine Bestätigung und man wünsche keine Ermessenseinschätzung (vgl. Steuerakten 2015 act. A 18 - 19 = E-Mail bzw. Schreiben B.\_\_\_\_\_ vom 28.2.2018).

**A.f.** In der Steuererklärung 2016 (Unterschrift und Datum vom 1.3.2018) deklarierte A.\_\_\_\_\_ sodann unter anderem im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis (vgl. Steuerakten 2016 act. A 44 - A 47) die in der betreffenden Steuerperiode erfolgten (partiellen bzw. finalen) Verkäufe der Beteiligungsinstrumente ("Shares") aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm mit Angabe im Feld "Bruttoertrag 2016" des daraus erzielten steuerbaren Einkommens und reichte dazu mit der Steuererklärung die Bescheinigungen ein (vgl. Steuerakten 2016 act. A 48 - A 53 = "Tax Statement as of the second partial settlement of the Management Equity Plan (MEP) as of 10 May 2016" und "Tax Statement as of the Final settlement of the \_\_\_\_\_ MEP as of 10 March 2017").

Code* Art** Währung	Kontonummer oder IBAN-Nr. Genauere Bezeichnung der Vermögenswerte Kurslisteninformation	Kauf/Emission Verkauf/Sald. Verfall	Steuerwert am 31. Dezember 2016	Bruttoertrag 2016
			CHF ohne Rappen	CHF ohne Rappen
P CHF	MLTIP _____ Management long Term invest. Verkauf 7'795 Shares  [Verkauf OS MEP: 7'795] [Verkauf MRPS: 1'700]  [Verkauf OS MEP: 7'795] [Verkauf MRPS: 1'700]	311016  [April 2016]  [Oct-2016]	0	238'191  [107'317.64] [7'740.36]  [114'372.60] [8'760.36]
P CHF	MLTIP _____ Management long Term invest. Verkauf 62'362 Shares  [Verkauf OS MEP: 62'362] [Verkauf MRPS: 13'595]  [Verkauf OS MEP: 62'362] [Verkauf MRPS: 13'595]	311016  [April 2016]  [Oct-2016]	0	1'905'540  [858'572.53] [61'900.08]  [915'010.14] [70'057.08]
P CHF	MLTIP _____ Management long Term invest. Verkauf 101'339 Shares  [Verkauf OS MEP: 101'339] [Verkauf MRPS: 22'092]  [Verkauf OS MEP: 101'339] [Verkauf MRPS: 22'092]	311016  [April 2016]  [Oct-2016]	0	3'096'525  [1'395'190.69] [100'588.20]  [1'486'902.48] [113'843.40]

**B.a.** Mit Veranlagungsverfügung 2015 vom 1. März 2018 (Versand 27.3.2018) wurde A.\_\_\_\_\_ kantonal mit einem steuerbaren und gleichzeitig satzbestimmenden Einkommen von CHF 11'189'300.-- sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 22'032'000.-- und bundessteuerlich mit einem steuerbaren und gleichzeitig satzbestimmenden Einkommen von CHF 11'201'100.-- veranlagt. Dabei wurde das steuerbare Einkommen aus dem "Bonus Implementation Agreement" vom 23.01.2015 und den vorzeitig verkauften "\_\_\_\_\_ MEP Shares" auf CHF 9'996'702.-- korrigiert. Im Weiteren wurde auf die E-Mail der Steuerverwaltung Schwyz vom 7. Februar 2018 und die Bestätigung des Steuervertreters von

A. \_\_\_\_\_ vom 28. Februar 2018 verwiesen (vgl. Steuerakten 2015 act. A 1 - A 5).

**B.b.** Mit Veranlagungsverfügung 2016 vom 20. November 2018 (Versand 18.12.2018) wurde A. \_\_\_\_\_ kantonal mit einem steuerbaren und gleichzeitig satzbestimmenden Einkommen von CHF 6'020'400.-- sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 15'897'000.-- und bundessteuerlich mit einem steuerbaren und gleichzeitig satzbestimmenden Einkommen von CHF 6'032'200.-- veranlagt (vgl. Steuerakten 2016 act. A 1 - A 5). Dabei wurde das in der betreffenden Steuerperiode bei den (partiellen/finalen) Verkäufen der Beteiligungsinstrumente ("Shares") aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm erzielte steuerbare Einkommen entsprechend der Deklaration im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis und den mit der Steuererklärung eingereichten Bescheinigungen erfasst (vgl. Steuerakten 2016 act. A 45 = Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2016; Steuerakten 2016 act. A 48 - A 53 = "Tax Statement as of the second partial settlement of the Management Equity Plan (MEP) as of 10 May 2016" und "Tax Statement as of the Final settlement of the \_\_\_\_\_ MEP as of 10 March 2017").

**B.c.** Die Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 blieben unangefochten und erwachsen in Rechtskraft.

**C.a.** Mit Schreiben vom 9. Dezember 2019 liess A. \_\_\_\_\_ der Steuerverwaltung Schwyz einen Antrag auf Eröffnung eines Revisionsverfahrens für die Steuerjahre 2015 und 2016 unterbreiten (vgl. Einspracheakten act. E 33 - E 37 = Schreiben B. \_\_\_\_\_ vom 9.12.2019). Es wurde geltend gemacht, dass in den Veranlagungen für die Steuerjahre 2015 und 2016 ein wesentlicher Fehler erfolgt sei, welcher zu einer massiven Doppelbesteuerung geführt habe. Es sei festgestellt worden, dass einzelne Bestätigungen betreffend den Verkauf von Anteilen aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm nicht anzuwenden seien. Aufgrund dieser Tatsache habe eine wesentliche Mehrfachbesteuerung bzw. Doppelbesteuerung von Einkommen stattgefunden. Der bereits im Jahr 2015 vollumfänglich als Einkommen versteuerte Bonus von CHF 6'047'913 sei genutzt worden, um sich in das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm zum aktuellen Marktwert einzukaufen. Dafür seien die zusätzlichen Anteile von 337'795 "Ordinary Shares" (OS MEP) und die 73'639 "Mandatory Redeemable Preference Shares" (MRPS) ausgegeben worden. Dies würde einem Investment von CHF 1.3 Mio. entsprechen, wenn diese zum Start des Programms investiert worden wären. Die Gewinne aus diesem Investment stellten grundsätzlich kein steuerbares Einkommen dar, vielmehr handle es sich um einen steuerfreien Kapitalgewinn bei der jeweiligen

Veräusserung dieser Anteile im Jahr 2015 und 2016. Die "Ausgangslage besteuertes Einkommen" präsentiere sich wie folgt:

Art und Titel der Transaktion	Datum der Steuerbestätigung	Verkauf per	Veranlagt per	Investment Tranchen/Total	Verkaufte Anteile	Versteuertes Einkommen
Verkauf des Investments von CHF 1'300'000	In 2015	In 2015	2015	337'795/73'639	135'117/29'455	CHF 2'333'369
	10.05.2016	Apr 16	2016	337'795/73'639	101'339/22'092	CHF 1'495'779
	10.03.2017	Okt 16	2016	337'795/73'639	101'339/22'092	CHF 1'600'746
Bonus gem. Agreement	Im Januar 2015	Jan 15	2015	-	-	CHF 6'047'913

Allerdings sei ein geldwerter Vorteil im Zusammenhang mit dem Kauf dieser Anteile zu berücksichtigen. Das Investment über CHF 1.3 Mio. habe gemäss Bestätigung ein Einkommen von CHF 7'301'358.02 geliefert (vgl. Einspracheakten act. E 67 = "\_\_\_\_\_ MEP: Final Summary Investment Statement as of 10 March 2017"). Somit habe der Steuerpflichtige aus der ganzen Transaktion mit dem Bonus und den 337'795 Ordinary Shares und 73'639 Mandatory redeemable preference shares ein Einkommen von CHF 7'301'358.02 erzielt. Der zu berücksichtigende geldwerte Vorteil im Zusammenhang mit dem Kauf dieser Anteile werde als Differenz zwischen dem effektiven Geldzufluss CHF 7'301'358.02 zum versteuerten Bonus CHF 6'047'913 auf CHF 1'253'445 festgelegt.

**C.b.** Mit Schreiben vom 16. Dezember 2019 teilte die Steuerverwaltung Schwyz mit, es seien schon vor der Veranlagung umfangreiche Abklärungen getätigt worden und die Veranlagungsverfügung sei unbestritten in Rechtskraft erwachsen. Es würden keine neuen Tatsachen vorgebracht, welche bei zumutbarer Sorgfalt nicht bereits im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren hätten vorgebracht werden können. Aus diesen Gründen könne man das Revisionsgesuch nicht gutheissen bzw. nicht darauf eintreten (vgl. Steuerakten 2016 act. A 153 - A 154).

**C.c.** Mit Schreiben vom 3. Januar 2020 erwiderte der Steuervertreter, man sei der Auffassung, dass die Angelegenheit einen revisionswürdigen Antrag beinhalte, zumal die dargestellten Tatsachen erst erkannt worden seien, als von der Gesamtbelastung der Steuern eine Rückrechnung erfolgt sei. Im Falle des Steuerpflichtigen seien die Steuerbelege missverständlich gewesen und es sei auch bei zumutbarer Sorgfalt weder für den Steuerpflichtigen und offensichtlich auch nicht für die Steuerbehörden erkennbar gewesen, dass hier eine Doppelbesteuerung stattgefunden habe. Erst im Nachhinein habe man festgestellt und fristgerecht gegenüber der Steuerbehörde geltend gemacht, dass drei von den neun Steuerauszügen, welche für die Steuererklärung ins Recht gelegt worden seien, nicht anwendbar respektive falsch gewesen seien. Das seien neue Tatsachen, welche einen Revisionsgrund darstellten. Anstelle der ausgewiesenen Investition von CHF 1.3 Mio. habe der Steuerpflichtige vielmehr CHF 6'047'913 investiert und darum gegenüber dem Verkaufserlös von CHF 7.3 Mio. einen massgeblich tieferen Ertrag erzielt. Rund CHF 4.175 Mio. (das heisst CHF 5.429 Mio. abzüglich CHF 1.253 Mio.) seien somit doppelt als Einkommen besteuert worden, was für den Steuerpflichtigen so

nicht erkennbar gewesen sei. Stelle sich die Behörde auf den Standpunkt, dass dies keine neuen Tatsachen seien, müsse sie sich entgegenhalten lassen, dass die Berechnungsgrundlagen der Behörde bekannt gewesen seien, zumal diese ja im Veranlagungsverfahren gemeinsam erörtert und die Unterlagen vollständig den Behörden offengelegt worden seien. Somit hätte eine Berücksichtigung von Amtes wegen erfolgen müssen, was ebenfalls ein Revisionsgrund darstelle und eine entsprechende Würdigung verdiene. Nicht zuletzt sei festzuhalten, dass die Belastung einen massgeblichen Umfang habe und auch unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit eine Revision mehr als angemessen sei (vgl. Einspracheakten act. E 29 - E 30 = Schreiben B. \_\_\_\_\_ vom 3.1.2020).

**C.d.** Mit Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung bzw. Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz vom 31. März 2020 wurde das Gesuch um Revision betreffend der Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 abgewiesen (vgl. Einspracheakten act. E 17 - E 20, E 24 - E 27).

**D.** Gegen die Verfügung vom 31. März 2020 liess A. \_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 1. Mai 2020 Einsprache erheben (vgl. Einspracheakten act. E 12 - E 23 = Einsprache vom 1.5.2020 inkl. Beilagen 1-4). In der Begründung wurde nochmals festgehalten, dass in den Veranlagungen 2015 und 2016 ein wesentlicher Fehler erfolgt sei und dieser zu einer massiven Doppelbesteuerung geführt habe. Die übermässig hohe Besteuerung sei vom Steuerpflichtigen erst im Oktober 2019 bemerkt worden, als er die definitive Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2016 zur Bezahlung erhalten habe. Er habe mit der Rückrechnung der bereits bezahlten Steuern 2015 und 2016 begonnen und sei zur Feststellung gekommen, dass er niemals ein so hohes Einkommen erzielt haben könne. In der Folge seien die Unterlagen betreffend das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm untersucht worden. Da die Frist zur Einreichung des Revisionsgesuchs innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes auslaufe, habe der Steuervertreter im Auftrag des Steuerpflichtigen das Revisionsgesuch vom 9. Dezember 2019 eingereicht.

Im Weiteren wurde daran festgehalten, dass drei der neun Steuerbescheinigungen betreffend den Verkauf von Anteilen aus dem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm nicht anwendbar seien. Dazu wurde zusätzlich eine "Bestätigung" von der ausstellenden Partei der Steuerbescheinigungen ( \_\_\_\_\_ MEP HoldCo S.à.r.l.) eingereicht, in welcher erklärt wurde, dass der Steuerpflichtige für den Bonus von CHF 6'047'913 gem. Bonus Implementation Agreement 337'795 Ordinary Shares und 73'639 Mandatory Redeemable Preference Shares erhalten habe, dass die Berechnung zum Marktwert per Januar 2015 erfolgt sei und die Shares demzufolge zum Marktwert ausgegeben worden seien, sodass der Steuerpflichtige keinen weiteren geldwerten Vorteil erzielt habe. Die ehemals ausgegebenen "Tax

Statements" zum Investment über CHF 1.3 Mio. seien in Verbindung mit dem Bonus von CHF 6'047'913.-- nicht anwendbar und demzufolge seien auch die ausgewiesenen Einkünfte auf den "Tax Statements" zum Investment über CHF 1.3 Mio. nicht anwendbar. Die Bestätigung solle dazu dienen, die "Tax Statements" als nicht anwendbar und falsch im Zusammenhang mit dem Bonus zu erklären (vgl. Einspracheakten act. E 22 - E 23 = Bestätigung von \_\_\_\_\_ MEP HoldCo S.à.r.l.).

Sodann wurde in der Einsprache argumentiert, die Tatsache, dass die drei entsprechenden Steuerbescheinigungen für den Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung kommen würden, respektive die bestätigten steuerbaren Einkünfte falsch seien, sei für den Steuerpflichtigen wie auch für den steuerlichen Vertreter nicht erkennbar gewesen und müsse als neue Tatsache gewertet werden. Nicht zuletzt habe ja auch die steuerliche Beurteilung in den gemeinsamen Gesprächen mit der Steuerbehörde vor der Veranlagung die Fehlerhaftigkeit nicht zu Tage gebracht. Bei den Steuerbescheinigungen handle es sich zudem um ein dem Lohnausweis ähnliches Dokument, da die ausstellende Partei damit den partizipierenden Mitarbeitern die steuerbaren Einkünfte gemeldet habe. Der Steuerpflichtige habe im Oktober 2019 festgestellt, dass drei der insgesamt neun Steuerbescheinigungen falsch gewesen seien. In der Folge habe er sich vorerst an die ausstellende Partei wenden müssen, um die Anzeige des Fehlers zu ergründen. Diese habe ihren Fehler bestätigt und erklärt, dass die "Tax Statements" nicht anwendbar und falsch im Zusammenhang mit dem Bonus seien. In diesem Sinne sei als Revisionsgrund selbst zu prüfen, ob nicht mit der Ausstellung der falschen "Tax Statements" auch der Straftatbestand eines Vergehens oder Verbrechens erfüllt wäre. Nachdem zudem die Steuerbescheinigungen zugegebenermassen falsch seien, bedeute dies gleichzeitig, dass die Behörde eine falsche Würdigung der Tatsachen vorgenommen und dabei die Verfahrensgrundsätze missachtet habe, was für sich selber wieder einen Revisionsgrund darstelle.

**E.** Die Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2022 ab (vgl. Einspracheakten act. E 1 - E 9 = Bf-act. Beilage 2).

**F.** Mit Eingabe vom 20. Januar 2023 lässt A. \_\_\_\_\_ fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz einreichen und die folgenden Rechtsbegehren stellen:

1. Der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission vom 16. Dezember 2022 sei aufzuheben;
2. Das steuerbare Einkommen in der Veranlagung von 2015 sei um CHF 2'333'369 zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu korrigieren;

3. Das steuerbare Einkommen in der Veranlagung von 2016 sei um CHF 3'096'525 (CHF 1'495'779 + 1'600'746) zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu korrigieren;
4. Das steuerbare Einkommen in der Veranlagung 2016 sei nach Anpassung gemäss Ziffer 2 und 3 um CHF 1'253'445 zu erhöhen;
5. Eventualiter sei der Entscheid der kantonalen Steuerkommission vom 16. Dezember 2022 aufzuheben und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen;
6. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons.

**G.** Die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 9. Februar 2023 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer hat am 10. März 2023 repliziert.

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.1** Gemäss Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990 kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden:

- a. wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
- b. wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- c. wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).

Die Frist für das Revisionsbegehren beträgt 90 Tage nach Entdeckung des Revisionsgrundes (Art. 148 DBG).

Ähnlich regelt das kantonale Recht die Revision rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide (vgl. § 169 f. des Steuergesetzes des Kantons Schwyz [StG; SRSZ 172.200] vom 9.2.2000).

**1.2** Tatsachen sind Elemente, die im konkreten Fall den rechtserheblichen Sachverhalt bilden, während Beweismittel dazu dienen, den Bestand oder Nichtbestand einer Tatsache nachzuweisen. Als Tatsachen gelten nicht nur tatsächliche Feststellungen einer Vorinstanz, sondern alle in den Akten liegenden Dokumente (Gut-

achten, Verträge, Korrespondenzen etc.). Werden Tatsachen, die aktenkundig sind, übersehen, so kann dies einen Revisionsgrund bilden. Soll dagegen gerügt werden, eine Tatsache befinde sich zu Unrecht nicht in den Akten und wäre zu berücksichtigen gewesen, ist dies eine beweisrechtliche Fragestellung und daher mit den ordentlichen Rechtsmitteln vorzubringen (vgl. Urteil BGer 2C\_706/2017 vom 5.10.2017 E. 3.2.2).

**1.3** Eine Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze liegt vor, wenn verfahrensrechtliche Vorschriften oder Grundsätze missachtet worden sind und der Entscheidung dadurch zuungunsten der steuerpflichtigen Person beeinflusst worden ist. Als mögliche Verfahrensmängel kommen namentlich die versehentliche Nichtberücksichtigung von aktenkundigen Tatsachen oder Beweismitteln, die Verweigerung des rechtlichen Gehörs oder die Verletzung der Untersuchungspflicht in Betracht. Die Revision bezweckt insofern die Berichtigung von "prozessualen Versehen", nicht aber das Zurückkommen auf Fragen, die im zu revidierenden Entscheid beantwortet oder absichtlich nicht berücksichtigt worden sind.

**1.4** Der Revisionsgrund der strafbaren Handlung ist erfüllt, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Die strafbare Handlung muss für die Steuerveranlagung erheblich gewesen sein. Als strafbare Handlung kommen beispielsweise in Frage: Falsche Zeugenaussage bzw. wesentlich falsches Gutachten (Art. 307 StGB), Urkundenfälschung (Art. 251 StGB), Erpressung (Art. 156 StGB), Nötigung von Verfahrensbeteiligten (Art. 181 StGB), falsche Beweisaussage von Parteien (Art. 306 StGB), Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB), Bestechung von Behördenmitgliedern etc. Das Delikt kann durch rechtskräftiges strafgerichtliches Urteil oder durch andere Beweismittel nachgewiesen werden.

**1.5** Gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragssteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dabei sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen. Die Revision bezweckt nicht, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens nachholen zu können. Die diesbezügliche Rechtsprechung ist streng: Es ist nicht der Zweck des Revisionsverfahrens, das im ordentlichen (Rechtsmittel-) Verfahren Versäumte nachzuholen (vgl. Urteil BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). So ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass er nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt (vgl. Urteil BGer 2C\_47/2016,

2C\_48/2016 vom 22.8.2016 E. 3.2). Insbesondere kann der ausserordentliche Rechtsbehelf der Revision nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (ASA 49, 323, mit Hinweisen). Eine andere Auffassung liesse sich mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit kaum vereinbaren.

Aus diesem Grund ist die Revision einer Veranlagungsverfügung, eines Einsprache-Entscheids oder eines Beschwerde-Entscheids der kantonalen Rekurskommission wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Nichtberücksichtigung von aktenmässig bekannten Tatsachen in den seltensten Fällen möglich. Im Gegensatz zum klassischen Revisionsgrund der nachträglich entdeckten neuen Tatsachen und Beweismittel sind die beiden anderen Revisionsgründe im Wesentlichen nur auf letztinstanzliche Urteile zugeschnitten (BGE 111 Ib 209 E. 1 S. 210 f.).

Damit der Verfahrensmangel einen Revisionsgrund abgibt, muss der Mangel zu Folge haben, dass durch ihn selbst oder durch die Art und Weise oder den Inhalt seiner Eröffnung der Betroffene abgehalten wird, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wird, von diesem Gebrauch zu machen (BGE 105 Ib 245 E. 3a S. 251 f.; vgl. auch Urteil VGer SZ 27.9.1996, publiziert in: StE 1997 SZ B 97.11 Nr. 13).

**1.6** Das besonders streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) lässt weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zu (vgl. Urteil BGer 2C\_487/2017 vom 19.6.2017 E. 3.1). Praxisgemäss gibt es keine Revisionsgründe ohne gesetzliche Grundlage. Selbst wenn sich die Anwendung der gesetzlichen Regelung im Einzelfall als stossend erweist oder dem Gerechtigkeitsempfinden zuwiderläuft, bleibt kein Raum, um davon abzuweichen (vgl. Urteil BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021 E. 7.2).

Indessen kann es aufgrund allgemeiner Rechtsgrundsätze / nach der *Rechtsmissbrauchspraxis* - allerdings nur unter strengen Voraussetzungen - rechtsmissbräuchlich sein, sich der nachträglichen Korrektur eines offensichtlichen Versehens in einer Veranlagung zu widersetzen. Hier geht es um einen verfassungsrechtlichen Grundsatz, welcher vom Gesetzgeber kaum ausgeschlossen werden sollte und mithin Vorrang gegenüber dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV geniessen kann und muss (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 26 Rz. 11, 81, 85).

Das Bundesgericht stellt hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt der Steuerpflichtigen und möchte einmal als solche erkannte mangelnde Sorgfalt nicht durch Fehler der Steuerbehörde kompensiert wissen (vgl. Urteil BGer 21.5.1997,

publiziert in: StE 1998 DBG B 97.11 Nr. 14). Dagegen wird in der Literatur auch eine "Einzelfallgerechtigkeit" gefordert (vgl. Urteil BGer 2C\_47/2016, 2C\_48/2016 vom 22.8.2016 E. 3.2; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 38 zu Art. 147 DBG).

**2.** Im angefochtenen Einsprache-Entscheid gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass der vorgebrachte Revisionsgrund bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können, weshalb die Einsprache abgewiesen wurde.

**2.1** Die Vorinstanz begründete dies einmal damit, dass der Beschwerdeführer es im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2015 unterlassen habe, die nötigen Beweismittel einzureichen, so dass er in der Veranlagungsverfügung 2015 für die Erträge, deren Abänderung verlangt werde, nach teilweisem Ermessen habe veranlagt werden müssen. Entsprechend sei nicht mit der nötigen Sorgfalt im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil BGer 2A.587/2002 vom 11.3.2003 E. 1.3) gehandelt worden. Der Beschwerdeführer sei von der Veranlagungsbehörde aufgefordert worden, eine nachvollziehbare Aufstellung einzureichen, woraus ersichtlich sei, mit welchen Aktienstückzahlen, Verkehrswerten etc. gerechnet worden sei. Aus der Auflage sei auch ersichtlich gewesen, dass die Veranlagungsbehörde unter anderem von einem Erwerb von 571'653 "Ordinary Shares" per November 2012 ausgegangen sei. Ausserdem hätten die eingereichten Beilagen zum Lohnausweis hinsichtlich der unbestrittenen "MEP Investments" von CHF 100'000 und CHF 800'000 insgesamt einen Erwerb von lediglich 233'858 "Ordinary Shares" ausgewiesen. Damit sei dem Beschwerdeführer ohne Weiteres erkennbar gewesen, dass von Seiten der Veranlagungsbehörde, neben den unstrittigen "MEP Investments", von einem weiteren "MEP Investment" von CHF 1.3 Mio. per November 2012 ausgegangen worden sei, um auf die aufgeführte Anzahl von 571'653 "Ordinary Shares" (OS MEP) zu gelangen, und dass dieses zusätzliche Investment dem strittigen Bonus nicht gleichgestellt worden sei. Die in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 eingereichten drei Beilagen zum Lohnausweis hätten dahingehend eine Grundlage für die Ermessensberechnung gebildet, dass daraus die Anzahl der verkauften Stückzahl abgeleitet worden sei. Ein "Tax Statement" vom Januar 2015, welches nachträglich für nicht anwendbar erklärt worden sei, sei den Akten nicht zu entnehmen und habe somit auch nicht Grundlage der Veranlagung zur Steuerperiode 2015 gebildet.

**2.2** Zum anderen brachte die Vorinstanz vor, abgesehen davon sei nicht ersichtlich und es werde vom Beschwerdeführer auch nicht begründet, weshalb es nicht möglich gewesen sein solle, die nunmehr vorgebrachte Erkenntnis über die an-

geblich falschen "Tax Statements" von Januar 2015, Mai 2016 und März 2017 bezüglich des "MEP Investment" über CHF 1.3 Mio. bei sorgfältiger Prüfung bereits im Veranlagungsverfahren zu erlangen. Es sei insbesondere selbst ohne vertiefte Überprüfung der Veranlagungsverfügung 2015 nicht nachvollziehbar, wie dem Beschwerdeführer die revisionsweise geltend gemachte Abweichung in Millionenhöhe habe entgehen können. Auch wenn dazumal möglicherweise noch nicht alle Details eruiert gewesen seien, hätte aufgrund der augenfälligen Abweichung Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung erhoben werden können, um den Eintritt der Rechtskraft zu verhindern und den Fehler zu korrigieren.

**2.3** Dazu führte die Vorinstanz weiter an, es sei auch nicht ersichtlich, dass die definitive Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2016, welche zum Anlass genommen worden sei, die Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 einer vertieften Überprüfung hinsichtlich des steuerbaren Einkommens zu unterziehen, im Vergleich zur Veranlagungsverfügung 2016 eine Mehrinformation für den Beschwerdeführer geliefert habe. Nach Ansicht der Vorinstanz wäre es dem Beschwerdeführer somit ein Leichtes gewesen, bereits die Veranlagungsverfügung 2016 einer Überprüfung zu unterziehen, um den behaupteten Sachverhaltsirrtum der Steuerbehörde sofort zu entdecken. Die Überprüfung der definitiven Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2016 zeige gerade, dass es dem Beschwerdeführer möglich gewesen wäre, die Veranlagungsverfügung 2016 zu überprüfen, um eine nach dessen Auffassung bestehende Überbesteuerung – auch ohne vertiefte Sachkenntnis betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteraktien – sofort zu erkennen. Entsprechend könne dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden, dass die behauptete Fehlerhaftigkeit der Steuerbescheinigungen für ihn bei zumutbarer Sorgfalt nicht bereits im ordentlichen Verfahren erkennbar gewesen sei.

**3.** Der Beschwerdeführer vertritt dagegen den Standpunkt, dass die "neuen Tatsachen" infolge fehlendem Wissensstand nicht im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können und er nicht die nötige Sorgfalt habe missen lassen.

**3.1** Der Beschwerdeführer behauptet zunächst, es stimme nicht, dass er es einfach unterlassen habe, die nötigen Beweismittel einzureichen. Vielmehr seien diese ihm selber zu dem Zeitpunkt nicht zugänglich gewesen. Die Informationen seien von einer Drittperson abhängig gewesen, die falsche Informationen bereitgestellt habe und erst viel später und nach wiederholtem Nachfragen und daraufhin eingeleiteter Nachforschungen eine Korrektur vorgenommen habe. Im Weiteren argumentiert der Beschwerdeführer, die Vorinstanz verkenne, dass es sich um einen aus steuerlicher Sicht komplexen Sachverhalt gehandelt habe und die ge-

nauen steuerlichen Konsequenzen aus den Aktivitäten des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms nur schwer einzuschätzen gewesen seien. Zudem habe er auf die Korrektheit der von Drittpersonen erstellten Bescheinigungen und Unterlagen vertraut und sei davon ausgegangen, dass insbesondere die "Tax Statement" korrekt gewesen seien. Werfe man ihm nun vor, er hätte mit der zumutbaren Sorgfalt die Fehler entdecken können, verkenne man, dass sich die Steuerbehörde anrechnen lassen müsse, den gleichen Wissensstand gehabt zu haben. Die Einschätzung der Steuerbehörde sei basierend auf Unterlagen vorgenommen worden, die mit der ordentlichen Sorgfalt betrachtet auf Annahmen basierten, die nicht hätten verifiziert werden können und sich im Nachhinein als falsch erwiesen hätten. Inwiefern nicht sogar ein Revisionsgrund gegeben sei durch die Tatsache, dass die Einschätzung auf Urkunden basierten, die in einem Vergehen erstellt worden seien, werde von der Vorinstanz nicht erörtert. Der Urkundencharakter eines "Tax Statement" erscheine auf alle Fälle als gegeben. Der Beschwerdeführer bestreitet, es sei unrichtig, dass die Einsprache noch vor Abschluss der Nachforschungen und ohne die eruierten Details und Belege hätte erhoben werden können. Abgesehen davon stelle insbesondere für (teilweise) Ermessensveranlagungen die Begründetheit der Einsprache eine Prozessvoraussetzung dar, weshalb auf eine unbegründete Einsprache ohnehin nicht eingetreten worden wäre.

**3.2** Der Beschwerdeführer wendet zudem ein, dass in der gesamten Angelegenheit vielmehr das Vorgehen der Steuerbehörde zu beanstanden sei. Der Beschwerdeführer wirft der Steuerbehörde vor, dass die von ihm eingereichte Aufstellung von der Steuerbehörde unbeachtet geblieben sei und die gemeinsame Sachverhaltserörterung hinsichtlich der getätigten Investitionen sowie den in den jeweiligen Steuerperioden steuerlich relevanten Veräusserungen seitens der Steuerbehörde ausgeblieben sei. Der Beschwerdeführer verweist darauf, er habe im Jahre 2015 einen Bonusanspruch von CHF 6'047'913 gehabt, welcher gänzlich in 337'795 OS MEP und 73'639 MRPS umgewandelt worden sei. Indem der Steuerbehörde das "Bonus Implementation Agreement" zugestellt worden sei, sei diese über die Vereinbarung in Kenntnis gesetzt worden. Nach Ansicht des Beschwerdeführers hätte die Steuerbehörde bemerken müssen, dass das Steuerruling im vorliegenden Fall nicht anwendbar gewesen sei, da der Bonusanspruch von CHF 6'047'913 bereits im Jahr 2015 vollumfänglich als Einkommen versteuert worden sei, und es sich dementsprechend bei der jeweiligen Veräusserung dieser Anteile im Jahr 2015 und 2016 um einen steuerfreien Kapitalgewinn gehandelt habe.

**3.3** Der Beschwerdeführer rügt zudem, das Ergebnis der Vorinstanz stehe ohnehin in krassem Widerspruch mit Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung, wonach der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu be-

achten sei. Sich darauf zu stützen, dass eine Einsprachefrist nicht eingehalten worden sei, welche anhand der Komplexität der Abklärungen und der Unübersichtlichkeit ohnehin nicht hätte eingehalten werden können, sei überspitzter Formalismus und führe in der Folge zu einem willkürlichen und nicht verfassungskonformen Ergebnis.

4. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer offensichtlich nicht die Sorgfalt walten lassen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnte, um seine Rügen bereits im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren vorzubringen.

4.1 Der Beschwerdeführer konnte jedenfalls schon im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen sehen, dass aufgrund der Einschätzungen der Steuerbehörde eine "unerwartet hohe Steuerlast" bei der Veräusserung der Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm resultierte; spezieller steuerrechtlicher Kenntnisse bedurfte es hierfür nicht. Der Beschwerdeführer hätte sich bei entsprechenden "Zweifeln an der Höhe der Steuerlast und deren Korrektheit" an die Steuerbehörde oder an seinen Steuervertreter wenden können und die angeblichen Fehler in der Veranlagung im ordentlichen Einspracheverfahren geltend machen müssen (vgl. Urteil BGer 21.5.1997, publiziert in: StE 1998 DBG B 97.11 Nr. 14).

Der Beschwerdeführer hätte auch, soweit es ihm möglich und zumutbar war, die Bescheinigungen auf deren Vollständigkeit und Richtigkeit selber zu überprüfen gehabt. Gegebenenfalls hätte er deren Vervollständigung oder Verbesserung vom Aussteller der Bescheinigung verlangen oder der Steuerbehörde Kenntnis von der unterbliebenen Meldung oder von allfälligen Mängeln der Bescheinigung geben müssen (vgl. Urteil VGer BE 16.5.2011, publiziert in: StE 2012 DBG/BE B 101.2 Nr. 25 E. 4.2). Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers musste er nicht davon ausgehen und durfte nicht einfach darauf vertrauen, dass die von den Drittparteien aus Luxemburg erhaltenen Bescheinigungen und Unterlagen korrekt waren. Dabei spielt es auch keine Rolle, dass die Bescheinigungen gegebenenfalls als Urkunden im strafrechtlichen Sinne qualifizieren und potentiell den Tatbestand der Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) erfüllen können. Entscheidend ist, dass es dem Beschwerdeführer möglich und zumutbar gewesen wäre, die Mängel der Bescheinigung schon im ordentlichen Verfahren zu erkennen. Dem Beschwerdeführer hätte entsprechend auch klar sein müssen, dass die Steuerbescheinigungen fehlerhaft waren und das Steuerruling in Bezug auf die erst im Januar 2015 unter dem "Bonus Implementation Agreement" übertragenen zusätzlichen Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm nicht anwendbar war.

**4.2** Soweit der Beschwerdeführer bei der ihm zumutbaren Sorgfalt allfällige Fehler der Steuerbehörde in der Veranlagung schon im Einspracheverfahren hätte geltend machen können, kann der Beschwerdeführer sich heute auch nicht mehr darauf berufen, dass von der Steuerbehörde in diesem Zusammenhang entscheidende Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien.

Es kann der Steuerbehörde nicht vorgeworfen werden, in der Veranlagung einen Verfahrensmangel begangen zu haben. Es lässt sich nicht bestreiten, dass sich die Steuerbehörde dadurch in einem Untersuchungsnotstand befand, dass die notwendigen Angaben und Unterlagen nicht erhältlich gemacht werden konnten, weshalb sie zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hat. Nachdem der Beschwerdeführer die Aufstellung der Steuerbehörde akzeptierte und sich mit dem berechneten Einkommen vorbehaltlos einverstanden erklärte, gab es für die Steuerbehörde keinen Anlass, in der Veranlagung von der Ermessenseinschätzung oder von dem in der Steuererklärung deklarierten Einkommen abzuweichen.

Demgegenüber hätte der Beschwerdeführer schon im Einspracheverfahren einwenden können, dass die Steuerbehörde entscheidende Beweismittel ausser Acht gelassen habe. Der Beschwerdeführer hätte die Steuerbehörde entsprechend auch darauf hinweisen können, dass die Steuerbescheinigungen fehlerhaft waren und das Steuerruling in Bezug auf die erst im Januar 2015 unter dem "Bonus Implementation Agreement" übertragenen zusätzlichen Beteiligungsinstrumente aus dem Mitarbeiter- bzw. Managementbeteiligungsprogramm nicht anwendbar war.

Es ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer durch allfällige Verfahrensmängel seitens der Steuerbehörde der Möglichkeit beraubt wurde, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wurde, von diesem Gebrauch zu machen. Insbesondere musste der Beschwerdeführer nicht davon ausgehen, dass die Steuerbehörde eine rechtzeitig erhobene Einsprache ohnehin abgewiesen hätte oder erst gar nicht darauf eingetreten wäre. Daran ändert auch nichts, dass Ermessensveranlagungen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden können. Der Beschwerdeführer hätte dartun können, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist (vgl. zum Unrichtigkeitsnachweis: Urteil BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021 E. 5.1.2).

Wenn der Beschwerdeführer stattdessen die Einsprachefrist unbenutzt verstreichen und damit die Veranlagungsverfügungen in Rechtskraft erwachsen lassen hat, muss er es sich letztlich selbst zuschreiben, falls allfällige Fehler der Steuerbehörde in der Veranlagung heute nicht mehr korrigiert werden können.

**4.3** Nach dem Gesagten kann entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers auch nicht gesagt werden, dass die Berufung der Steuerbehörde auf die Bestan-

deskraft der Veranlagungen überspitzt formalistisch oder sonst wie rechtmisbräuchlich wäre. Überspitzer Formalismus ist nur gegeben, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (vgl. Urteil BGer 2C\_694/2017 vom 13.2.2018 E. 2.2). Die strenge Praxis, wonach die Revision der antragsstellenden Person nur offensteht, wenn sie den Fehler auch bei der ihr zumutbaren Sorgfalt nicht hätte erkennen können, ist aus Gründen der Rechtssicherheit und wegen der Subsidiarität der Revision gerechtfertigt. Daran vermag auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nichts zu ändern. In Anbetracht der konkreten Umstände entspricht das Ergebnis auch einer Beurteilung im Sinne der Einzelfallgerechtigkeit.

**5.** Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang sind dem Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen und besteht auch kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 und § 74 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974; Art. 144 Abs. 1 und 4 DBG).

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten, Barauslagen) werden auf pauschal CHF 3'000.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer aufgelegt. Er hat am 26. Januar 2023 einen Kostenvorschuss von CHF 3'000.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).  
  
Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde\* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
4. Zustellung an:
  - den Vertreter des Beschwerdeführers (2/R)
  - die Vorinstanzen (2/EB)
  - den Gemeinderat ... (A; im Dispositiv)
  - und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, 3003 Bern (A).

Schwyz, 13. September 2023

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

### **\*Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 21. September 2023