

Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

von Matthias Erik Vock, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Katharina B. Padrutt, dipl. Steuerexpertin und Franziska Müller-Spreiter, lic. oec. publ., TAX EXPERT International AG, Zürich

Geltungsbereich: Schweiz.

Rechtsgrundlagen: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG); Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich v. 20. 11. 2002; Kreisschreiben Nr. 5 v. 30. 4. 1997, „Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen“; Rundschreiben v. 6. 5. 2003, „Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln“.

Literatur: Busin/Padrutt, Grundsätzliche Änderung der Besteuerungsmodalitäten von Mitarbeiteroptionen im Kanton Zürich, IWB 2003, F. 5 Schweiz Gr. 2 S. 527 f.

I. Ausgangslage

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich v. 20. 11. 2002 (vgl. Busin/Padrutt, IWB 2003, F. 5 Schweiz Gr. 2 S. 527 f.) betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit einer sog. *Vesting-Klausel* hat auf der Seite der Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Verunsicherungen geführt.

Das Rundschreiben (Anweisung der Eidgenössischen Steuerverwaltung – EStV – an die Kantone bezüglich der Veranlagung der direkten Bundessteuer) v. 6. 5. 2003, „Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln“, hat nur teilweise Klarheit geschaffen.

Aufgrund dieser Rechtsunsicherheit hat nun das Kantonale Steueramt Zürich per 1. 9. 2003 ein Merkblatt über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen veröffentlicht.

II. Besteuerung von Mitarbeiteroptionen gemäß Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich

1. Geltungsbereich

Das Kantonale Steueramt Zürich schließt sich mit seinem Merkblatt dem o. g. Rundschreiben der EStV grundsätzlich an. Daraus abgeleitet, sollen die entsprechenden Ausführungen des Merkblatts hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts sowohl für die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern Zürich als auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer von **im Kanton Zürich ansässigen Personen** Anwendung finden.

Aufgrund der im Merkblatt z. T. vorgenommenen Präzisierungen können jedoch im konkreten Fall abweichende steuerliche Beurteilungen durch die EStV und das Kantonale Steueramt Zürich nicht vollständig ausgeschlossen werden.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf Arbeitgeber bzw. **Arbeitnehmer mit (Wohn-)Sitz im Kanton Zürich.**

Dies ist insofern von Bedeutung, als aufgrund erster Äußerungen davon ausgegangen werden muss, dass gewisse Kantone das Rundschreiben der EStV nicht anwenden und sich weiterhin an die Besteuerungspraxis des Kreisschreibens Nr. 5 v. 30. 4. 1997, „Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen“, halten werden.

2. Zeitpunkt und Umfang der Besteuerung

Bezüglich des **Zeitpunkts der Besteuerung** von **echten** Mitarbeiteroptionen (Optionen, welche dem Arbeitnehmer das Recht einräumen, sich mittels Aktien und dergleichen am Eigenkapital des Arbeitgebers zu beteiligen) stellt das Merkblatt auf den Zeitpunkt des definitiven bzw. unwiderruflichen Rechtserwerbs sowie auf die Möglichkeit einer objektiven Bewertung ab:

- Im Hinblick auf die Frage, inwiefern eine Mitarbeiteroption als **objektiv bewertbar** gilt, sind grundsätzlich weiterhin die Bestimmungen des Kreisschreibens Nr. 5 v. 30. 4. 1997 der EStV anwendbar, da sich das Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich dem Rundschreiben der EStV anschließt und sich dieses wiederum lediglich als eine Präzisierung bzw. Ergänzung des Kreisschreibens versteht;
- kein **definitiver Rechtserwerb** im Zeitpunkt der Zuteilung, sondern lediglich eine sog. Anwartschaft ist gegeben, wenn eine Mitarbeiteroption mit einer sog. *Vesting*-Klausel belegt ist. Diese Mitarbeiteroptionen werden erst mit Eintritt der entsprechenden Bedingung (z. B. Erreichen eines bestimmten Leistungsziels oder Ablauf einer bestimmten Zeitperiode) unwiderruflich erworben. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass
 - eine Mitarbeiteroption insbesondere nur dann als unwiderruflich erworben gilt, wenn ihr Rechtserwerb nicht mehr vom Bestand eines Arbeitsverhältnisses abhängig gemacht wird (z. B. Kürzung der Ausübungsfrist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses);
 - bloße Ausübungssperrfristen einem unwiderruflichen Rechtserwerb nicht entgegenstehen.

Betreffend Besteuerungszeitpunkt von **unechten** Beteiligungsformen (z. B. *Phantom Stocks*) wie auch von Mitarbeiteroptionen, welche lediglich das Recht einräumen, durch deren Ausübung eine Entschädigung in bar zu beziehen (sog. *Cashless Exercise*) oder bei welchen die durch Ausübung bezogenen Beteiligungspapiere wieder verkauft werden müssen (z. B. *Exercise & Sale*), ist grundsätzlich – wie bis anhin – auf den Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verkaufs abzustellen.

Grundsätzlich stellt die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Option bzw. dem zugewendeten Vorteil im Besteuerungszeitpunkt und dem vom Mitarbeiter zu entrichtenden Erwerbspreis steuerbares Erwerbseinkommen dar. Für die Zwecke der Vermögensteuer ist die zugeteilte Option bis zum definitiven Rechtserwerb pro memoria, ab dem definitiven Rechtserwerb zum Verkehrswert bzw. zum höheren inneren Wert (Differenz zwischen Kurswert des Basistitels und Ausübungspreis) im Wertschriftenverzeichnis zu deklarieren.

Die Präzisierungen gemäß Merkblatt bzw. Rundschreiben werden im Ergebnis dazu führen, dass in den überwiegenden Fällen von Mitarbeiteroptionsplänen eine Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verkaufs stattfinden wird.

IWB Nr. 21 vom 12.11.2003 - 1013 - Fach 5 Schweiz Gr. 2 Seite 543

3. Mitwirkungspflichten

Der **Arbeitgeber** hat die Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Zuteilung auf dem Lohnausweis zu vermerken sowie auf einem separaten Beiblatt näher zu spezifizieren.

Im Zeitpunkt der Besteuerung (alternativ bei Zuteilung, *Vesting* oder Ausübung bzw. Verkauf) ist der geldwerte Vorteil detailliert auszuweisen. Sofern ein **Steuerpflichtiger** entgegen dem Lohnausweis die Ansicht vertritt, die Mitarbeiteroptionen seien in einem anderen Zeitpunkt steuerbar, so hat er dies im Rahmen seines entsprechenden Einschätzungsverfahrens der zuständigen Steuerbehörde ausdrücklich, begründet und schriftlich mitzuteilen.

4. Steuervereinbarungen (Vorbescheide, Rulings)

Dem Kantonalen Steueramt Zürich können Beteiligungspläne im Hinblick auf die Prüfung und Genehmigung des festgestellten Besteuerungszeitpunkts wie auch der steuerlich maßgeblichen Optionenbewertung unterbreitet werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach erfolgter Einigung zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde die Steuerfolgen betreffend Besteuerungszeitpunkt und -umfang in den Optionenvertrag zu integrieren sind, um den Mitarbeiter über die mit der Optionsannahme verbundenen Steuerfolgen in Kenntnis zu setzen. Die Steuervereinbarung gilt erst dann als zustande gekommen, wenn die zuständige Steuerbehörde den mit den Steuerfolgen versehenen Optionenplan geprüft und genehmigt hat.

5. Übergangsregeln

Das Merkblatt findet Anwendung für Optionszuteilungen ab der Steuerperiode 2003. Für Optionszuteilungen bis und mit Steuerperiode 2002 gilt grundsätzlich die bisherige Praxis gemäß Kreisschreiben Nr. 5 v. 30. 4. 1997 der EStV. Dem Steuerpflichtigen steht es jedoch frei, auch für solche Optionszuteilungen im Rahmen des Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahrens den Nachweis zu erbringen, dass die Optionen nach der neuen, präziseren Praxis zu besteuern seien.

Im Gegensatz zum Rundschreiben der EStV regelt das Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich die Anwendbarkeit bestehender Steuervereinbarungen klar: **Bestehende** Steuervereinbarungen behalten für bis und mit Steuerperiode 2002 zugeteilte Mitarbeiteroptionen ihre Gültigkeit. Spätere Zuteilungen (ab Steuerperiode 2003) sind unabhängig von einer bereits bestehenden Steuervereinbarung nach der im Merkblatt beschriebenen neuen Praxis zu beurteilen. **Neue** Steuervereinbarungen richten sich ausschließlich nach dieser neuen Praxis.

III. Fazit/Ausblick

Mit dem vorliegenden Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich werden die aufgrund des Zürcher Verwaltungsgerichtsentscheids entstandenen Rechtsunsicherheiten für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern Zürich weitgehend ausgeräumt. Insbesondere wird festgehalten, dass Mitarbeiteroptionen von Plänen, welche eine Kürzung der Ausübungsfrist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorsehen, erst im Zeitpunkt der Ausübung unwiderruflich erworben bzw. „gevested“ werden. Zudem sind die relativ kla-

IWB Nr. 21 vom 12.11.2003 - 1014 - Fach 5 Schweiz Gr. 2 Seite 544

ren Regelungen betreffend die Anwendbarkeit von bestehenden Steuervereinbarungen und die Vorgehensweise bezüglich des Erhalts neuer Steuervereinbarungen zu begrüßen.

Nicht abschließend äußert sich das Merkblatt bezüglich der Steuerfolgen bei Einsprachen durch im Kanton Zürich ansässige Arbeitnehmer betreffend Veranlagungen 2002 und früher. Bei solchen Einsprachen sollte das Risiko bezüglich der Steuerperiode 1998 (Bemessungslückenjahr) mitberücksichtigt werden. Eine abschließende Stellungnahme ist diesbezüglich nicht möglich und muss im Einzelfall vorgenommen werden.

Bei Einsprachen in anderen Kantonen als dem Kanton Zürich muss die Sachlage im Einzelfall geprüft werden.

Im interkantonalen Kontext besteht für den Arbeitgeber wie auch für den Arbeitnehmer weiterhin der unbefriedigende Umstand, dass kantonal teilweise unterschiedliche Praxen zur Anwendung gelangen können (vgl. II. 1.). Für den Arbeitgeber resultiert dies in einem erhöhten administrativen Aufwand (Lohnausweise, Sozialversicherungen), da entsprechende steuerliche Abklärungen grundsätzlich für sämtliche Wohnsitzkantone der in den Mitarbeiteroptionsplan einbezogenen Arbeitnehmer vorgenommen werden sollten. Bei den Arbeitnehmern können die abweichenden Besteuerungsmodalitäten im Fall eines über die Kantonsgrenze hinausgehenden Umzugs u. U. zu Mehrfach- oder Nichtbesteuerungen führen.

Aufgrund der verschiedenen oben ausgeführten auslegungsbedürftigen Parameter empfiehlt es sich sowohl für Arbeitgeber als auch für Arbeitnehmer im Einzelfall die anwendbaren Regeln und Konsequenzen unter Beizug eines Spezialisten zu prüfen.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Vernehmlassungsfrist betreffend ein Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen per 30. 6. 2003 abgelaufen ist.

Neben einer expliziten Regelung im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sieht die Vernehmlassungsvorlage auch eine entsprechende Bestimmung im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vor, womit auch interkantonal eine weitgehende Harmonisierung der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen erreicht werden könnte.

Gemäß mündlicher Auskunft der EStV würden die entsprechenden Bestimmungen jedoch frühestens per 1. 1. 2005 in Kraft treten.

Fundstelle(n):

NWB DokID: WAAAA-88250

