

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00029 vom 20. November 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-11-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2002.00029](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00029)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00029 du 20 novembre 2002

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00029 del 20 novembre 2002

## Regeste

Einschätzung 2000 | Mitarbeiteroptionen Mit einer Vesting-Periode im Sinn einer aufschiebenden Bedingung versehene Mitarbeiteroptionen fliessen dem Pflichtigen erst nach Ablauf der Vesting-Periode zu, da der Rechtserwerb erst zu diesem Zeitpunkt unwiderruflich und definitiv ist.

## Erwägungen

### E. 2

a) Als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 17 Abs. 1 StG gilt unter anderem auch die Zuteilung von Beteiligungsrechten an Mitarbeiter, sofern und soweit die Beteiligungsrechte unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis überlassen werden (RB 1995 Nr. 34, auch zum Folgenden). Solchenfalls führt nämlich der Zufluss dieser Vermögensrechte beim Mitarbeiter in der Differenz zwischen dem Verkehrswert und einem allfälligen Bezugspreis zu einer im Arbeitsverhältnis begründeten Bereicherung. Dem Mitarbeiter fliesst durch den Erwerb der Option – und nur hierdurch – unter dem steuerrechtlichen Titel des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ein geldwerter Vorteil zu, falls die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers günstig beeinflusst wird. Einkünfte werden erst mit ihrem Zufluss einkommens- bzw. vermögenssteuerwirksam. In Lehre und Rechtsprechung hat sich der Grundsatz herausgebildet, dass Einkünfte in der Regel in jenem Zeitpunkt zufließen, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist, der Steuerpflichtige also einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher (RB 1998 Nr. 148; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 50 N 6). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Die Bedeutung des Zuflussprinzips liegt in der periodengerechten, d.h. auf das Zuflussjahr bezogenen Einkommensermittlung (RB 1988 Nr. 29). Bei der Übertragung von Mitarbeiteraktien und -optionen erwirbt der Arbeitnehmer in der Regel mit der Annahme der Offerte einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums und mit deren Übertragung auf ihn erwirbt er das Eigentum an den Titeln (BGr, 6. November 1995, E. 3b/bb, StE 1996 B 22.2 Nr. 12). Der Vermögensrechtserwerb ist (frühestens) dann vollendet, wenn der Mitarbeiter ein Angebot ausdrücklich oder durch konkludentes Verhalten angenommen hat; denn erst dieses Akzept lässt ein konsolidiertes, nämlich notfalls gerichtlich durchsetzbares Recht des Mitarbeiters auf Einräumung der Option entstehen (RB 1995 Nr. 34). Dieser Grundsatz schliesst indessen nicht aus, dass aufgrund der konkreten Vertragsbedingungen der unwiderrufliche Rechtserwerb – z.B. infolge einer aufschiebenden Bedingung – erst zu

einem späteren Zeitpunkt eintritt, da nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen betrachtet werden können (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N 18, mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, § 50 N 8). b) Die Rekurskommission hat die rechtlichen Grundlagen ausführlich und zutreffend dargelegt. Es kann darauf verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Wie die Rekurskommission unter anderem richtig erkannt hat, ist bei Mitarbeiteroptionen die Frage nach dem Vollendungszeitpunkt des Rechtserwerbs zu unterscheiden von der Frage der Bewertung einer zwar erworbenen, aber mit Sperrfristen und allfälligen weiteren Beschränkungen versehenen Mitarbeiteroption. Nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission sahen die für die Einräumung der Optionen geltenden Bedingungen eine sog. Vesting-Periode vor. Darunter wird die Zeitdauer verstanden, während der die zugewiesenen Mitarbeiteroptionen "verdient" werden (Andreas Risi, Mitarbeiteroptionen und Aktien, Bewertung – Rechnungslegung – Besteuerung, Zürich 1999, S. 96, auch zum Folgenden). Der Mitarbeiter kann in solchen Fällen die Optionen bis zum Ende der Vesting-Periode "verlieren", wenn er seine Leistungsziele nicht erreicht oder das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird. Der vom Beschwerdeführer eingereichte Bericht der gemischten Arbeitsgruppe "Besteuerung von Mitarbeiteroptionen" zu Händen des Eidg. Finanzdepartementes vom 21. Dezember 2001 stellt zur Vesting-Periode in Ziff. 6.1.1. Folgendes fest: "Im Grunde genommen wird damit eine Suspensiv-Bedingung nach Artikel 151 OR für den Erwerb der Option eingeführt. Der Optionsvertrag entfaltet erst Wirkung, wenn die Bedingung in Erfüllung geht (Art. 151 Abs. 2 OR)." Der Bericht kommt zum Schluss, dass bei echten Mitarbeiteroptionen in Bezug auf den Besteuerungszeitpunkt zu unterscheiden sei, ob ihr definitiver Erwerb bereits mit der Zuteilung (Annahmeerklärung des Mitarbeiters) oder erst nach Ablauf der Vesting-Periode erfolge. Diese Rechtsauffassung steht nicht im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, nach welcher erst das Akzept ein konsolidiertes Recht des Mitarbeiters auf Einräumung der Option entstehen lässt (RB 1995 Nr. 34), denn das Verwaltungsgericht hatte sich in zitierten Entscheid nicht mit der Rechtswirkung einer aufschiebenden Bedingung zu befassen. Entscheidend ist, dass der einkommenssteuerlich massgebende Zufluss erst im Zeitpunkt stattfindet, in welchem der Rechtserwerb durch den Mitarbeiter abgeschlossen ist. Mitarbeiteroptionen verschaffen – als Call-Optionen – dem Berechtigten in der Regel ein Gestaltungsrecht auf Erwerb von Beteiligungsrechten. Allein die definitive Übertragung dieses – gegebenenfalls mit Sperrfristen und weiteren Bedingungen versehenen – Rechts auf den Mitarbeiter kann als eine im Arbeitsverhältnis begründete Leistung des Arbeitgebers verstanden werden. Wird die Zuteilung von Optionen erst nach Ablauf einer Vesting-Periode definitiv, bleibt der Rechtserwerb bis zu diesem Zeitpunkt in der Schwebe; es besteht eine einkommenssteuerlich unbeachtliche Anwartschaft. Im unvollendeten Rechtserwerb besteht der entscheidungswesentliche Unterschied zu Fällen unwiderruflicher Übertragung von Optionen, die (gegebenenfalls) nicht sofort ausübbar sind, weil die Ausübungsperiode erst in einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnt. In einem solchen Fall tritt der definitive Vermögensrechtserwerb bereits mit der Zuteilung ein; der aufgeschobenen Ausübbarkeit und allfälligen weiteren Bedingungen ist im Rahmen der Wertermittlung Rechnung zu tragen. c) Nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission erwarb der Pflichtige die Optionen erst nach Ablauf der Vesting-Periode unwiderruflich. Daraus ergibt sich folgerichtig, dass der für den Zuflusszeitpunkt massgebende definitive Rechtserwerb erst beim Ablauf der

Vesting-Periode abgeschlossen war. Da dieser Zeitpunkt ausserhalb des Bemessungsjahres 2000 liegt, erzielte der Pflichtige im Steuerjahr 2000 kein entsprechendes Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligung, weshalb die Rekurskommission zu Recht von einer Besteuerung abgesehen hat. Die Möglichkeit, dass die Auswirkungen einer Auflösung des Arbeitsverhältnisses während der Vesting-Periode in Bezug auf die Ausübbarkeit der Optionen für den Mitarbeiter im Ergebnis die gleichen sein können wie wenn der Rechtserwerb bei Zuteilung stattgefunden hätte, aber eine erst später beginnende Ausübungsfrist vorgesehen worden wäre, ist unter diesen Umständen ohne Bedeutung, denn selbst wenn dies zuträfe, könnte damit die Einkommensbesteuerung vor Vollendung des Rechtserwerbs nicht begründet werden. d) Mit der Beschwerde wird weiter gerügt, die Rekurskommission habe nicht näher geprüft, ob die Erfüllung der Forderung im konkreten Fall besonders unsicher war. Die steuerliche Berücksichtigung einer besonderen Unsicherheit über die Erfüllung des Anspruchs durch den Schuldner setzt indessen den vollendeten Erwerb des anspruchsbegründenden Rechts voraus (RB 1980 Nr. 46). Gestützt auf die Feststellung, dass der unwiderrufliche Rechtserwerb erst nach Ablauf der Vesting-Periode erfolgte, schloss die Rekurskommission zutreffend, dass der einkommenssteuerlich massgebende Rechtserwerb nicht im Bemessungsjahr 2000 erfolgte. Sie hatte deshalb nicht zu prüfen, ob die Anspruchserfüllung besonders unsicher war.

### **E. 3**

Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, die Besteuerung im Zeitpunkt des Ablaufs der Vesting-Periode würde neue Probleme schaffen; insbesondere könnten Besteuerungslücken eintreten und müssten steueramtliche Vorbescheide aufgehoben werden. Weiter stelle diese Praxis die Arbeitgeber in Bezug auf die Erfüllung ihrer Bescheinigungspflichten vor grosse Probleme. Letzteres ist von vornherein nicht entscheidewesentlich, hat es doch der Arbeitgeber in der Hand, die Mitarbeiterbeteiligung in einer Weise auszugestalten, die ihm möglichst wenig Vollzugsaufwand verursacht. Weshalb die Besteuerung im Zeitpunkt des unwiderruflichen Rechtserwerbs zu Besteuerungslücken führen soll und aus welchen Gründen Vorentscheide aufgehoben werden müssten, wird im Übrigen nicht substantiiert dargelegt, weshalb darauf nicht näher einzutreten ist.

### **E. 4**

Der Umstand, dass im Auftrag der F. AG ein für Einkommenssteuerzwecke massgebender Wert ermittelt und von der Abteilung für Wertschriftenbewertung am 8. Januar 2001 genehmigt wurde, spricht nicht gegen die mit dem angefochtenen Entscheid festgelegte steuerliche Behandlung. Zunächst fällt auf, dass die Vertreterin der F. AG im Schreiben vom 22. Dezember 2000 lediglich auf eine Sperrfrist für die Optionen hinwies und sich nicht mit der konkreten Ausgestaltung einer Vesting-Klausel und deren Rechtswirkungen befasste. Es bleibt daher offen, ob die Frage des massgebenden Zuflusszeitpunkts vom kantonalen Steueramt zu diesem Zeitpunkt überhaupt genauer geprüft wurde. Dies ist jedoch ohnehin unerheblich, vermag doch eine Genehmigung der Bewertung durch das kantonale Steueramt die fehlende gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Einkommenssteuer im Jahr 2000 nicht zu ersetzen. Das Ergebnis der von der F. AG vorgenommenen Abklärungen hätte unter Umständen eine Bedeutung bei der hier nicht zur Beurteilung anstehenden Rechtsfrage, ob sich der Pflichtige beim Vorliegen eines entsprechenden steueramtlichen Vorentscheids nach Treu und Glauben darauf berufen könnte, dass die Einschätzung der schriftlichen Auskunft gemäss vorgenommen werde. Damit erweist sich der Entscheid der Rekurskommission als gesetzmässig. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

## **E. 5**

... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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