



Direkte Bundessteuer

Bern, 22. Juli 2013

Kreisschreiben Nr. 37

Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeines und Gegenstand des Kreisschreibens.....	3
2	Begriffe	3
2.1	Mitarbeitende.....	3
2.2	Arbeitgeber	3
2.3	Mitarbeiterbeteiligungen.....	4
2.3.1	Echte Mitarbeiterbeteiligungen	4
2.3.1.1	Mitarbeiteraktien	4
2.3.1.1.1	Freie Mitarbeiteraktien	4
2.3.1.1.2	Gesperrte Mitarbeiteraktien	4
2.3.1.2	Mitarbeiteroptionen	4
2.3.1.2.1	Freie Mitarbeiteroptionen	4
2.3.1.2.2	Börsenkotierte Mitarbeiteroptionen	5
2.3.1.2.3	Gesperrte Mitarbeiteroptionen	5
2.3.1.3	Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien	5
2.3.2	Unechte Mitarbeiterbeteiligungen.....	5
2.3.2.1	Phantom Stocks	5
2.3.2.2	Stock Appreciation Rights.....	5
2.3.2.3	Co-Investments	5
2.3.3	Künftige Entwicklungen	6
2.4	Sperrfrist sowie Vesting / Vestingperiode	6
2.5	Realisation	6
2.6	Umrechnung von Fremdwährungen.....	6
3	Besteuerung von Mitarbeiteraktien (Art. 17b DBG)	6
3.1	Grundsatz	6
3.2	Verkehrswert	7
3.2.1	Börsenkotierte Mitarbeiteraktien.....	7
3.2.2	Nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien	7
3.3	Ermittlung des steuerbaren Einkommens	8
3.4	Besondere Fälle.....	8

3.4.1	Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist (Art. 11 MBV).....	8
3.4.2	Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)	9
3.4.3	Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien	10
4	Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (Art. 17b DBG).....	10
4.1	<i>Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen</i>	10
4.2	<i>Übrige Mitarbeiteroptionen</i>	10
5	Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien.....	10
6	Besteuerung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17c DBG)...	11
7	Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis (Art. 7 bis 9 MBV).....	11
7.1	<i>Allgemeines</i>	11
7.2	Quellenbesteuerung von Mitarbeiteraktien und freien börsenkotierten Mitarbeiteroptionen.....	12
7.2.1	Allgemeines.....	12
7.2.2	Quellenbesteuerung.....	12
7.3	Besteuerung von gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis.....	13
7.3.1	Allgemeines.....	13
7.3.2	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV)	13
7.3.2.1	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel.....	13
7.3.2.2	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel	14
7.3.3	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV)	14
7.3.3.1	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel	14
7.3.3.2	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel	15
7.3.4	Überblick zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen, die erst bei Realisierung steuerbar sind	16
8	Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten.....	18
8.1	<i>Arbeitgeber</i>	18
8.1.1	Allgemeines.....	18
8.1.2	Bescheinigungen bei Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV)	19
8.1.2.1	<i>Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist (Art. 11 MBV).....</i>	<i>19</i>
8.1.2.2	<i>Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)</i>	<i>19</i>
8.1.3	Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 5 und 6 MBV)	19
8.1.3.1	<i>Freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen.....</i>	<i>19</i>
8.1.3.2	<i>Übrige Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen.....</i>	<i>20</i>
8.1.4	<i>Weitere Auskünfte (Art. 17 MBV)</i>	<i>20</i>
8.2	<i>Steuerpflichtige</i>	20
9	Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)	20
9.1	<i>Allgemeines</i>	20
9.2	<i>Voraussetzungen</i>	20
9.3	<i>Zuständigkeit</i>.....	21
10	Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht	21

1 Allgemeines und Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 2010 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vgl. Sammlung der Eidg. Gesetze [AS] 2011 3259) wurden für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verschiedene Neuerungen eingeführt. In ihrer Gesamtheit zielen die neuen Bestimmungen darauf ab, die Rechtssicherheit wiederherzustellen und zwar insbesondere in Bezug auf den jeweiligen Besteuerungszeitpunkt und – in Anlehnung an den Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend OECD-Kommentar) – die Steuerbemessung bei internationalen Sachverhalten. In diesem Zusammenhang ist insbesondere Artikel 15 des OECD-Musterabkommens 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend OECD-MA) zu berücksichtigen.

Die in Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) vorgesehenen neuen Bescheinigungs- und Meldepflichten werden in der Verordnung vom 27. Juni 2012 über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung [MBV], SR 642.115.325.1) näher ausgeführt.

Die Botschaft (vgl. Bundesblatt [BBl] 2005 575) zum neuen Bundesgesetz datiert bereits vom 17. November 2004. Damit vermag der neue Erlass den in der Zwischenzeit eingetretenen Entwicklungen im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen nicht mehr in allen Punkten Rechnung zu tragen. Das vorliegende Kreisschreiben sowie die Anhänge I bis IV sollen einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen der neuen Bestimmungen verschaffen.

2 Begriffe

2.1 *Mitarbeitende*

Als Mitarbeitende im Sinne dieses Kreisschreibens gelten Arbeitnehmende, die im Dienste eines Arbeitgebers stehen (vgl. Art. 319 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220] und Art. 17 DBG) sowie Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ungeachtet deren Wohnsitz respektive Ansässigkeit. Massgebend ist dabei, ob die Einkünfte aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Artikel 17 Absatz 1 DBG qualifizieren.

Ebenfalls als Mitarbeitende gelten künftige Angestellte, wenn der künftige Arbeitgeber ihnen mit Blick auf das bevorstehende Arbeitsverhältnis bereits Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, bzw. ehemalige Mitarbeitende, denen der ehemalige Arbeitgeber während der Anstellungsdauer Mitarbeiterbeteiligungen eingeräumt hat.

Nicht als Mitarbeitende gelten Unternehmer (vgl. Art. 363 OR), Beauftragte, Mäkler oder Generalagenten im Sinne von Artikel 394 ff. OR sowie Aktionäre, die in keinem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen stehen.

2.2 *Arbeitgeber*

Als Arbeitgeber im Sinne dieses Kreisschreibens gilt die Gesellschaft, eine Gruppengesellschaft oder Betriebsstätte, bei welcher der Mitarbeitende angestellt ist. Darunter fallen auch sogenannte faktische Arbeitgeber. Zu denken ist dabei etwa an Sachverhalte, bei welchen ein Mitarbeitender einer ausländischen Tochtergesellschaft zur Muttergesellschaft in die Schweiz entsandt wird, welche die Kosten für den Mitarbeitenden übernimmt. Diesfalls wird die schweizerische Muttergesellschaft zur faktischen Arbeitgeberin.

2.3 **Mitarbeiterbeteiligungen**

Ist das Beteiligungsrecht auf das ehemalige, das aktuelle oder das künftige Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber zurückzuführen, dann qualifiziert es entweder als echte oder unechte Mitarbeiterbeteiligung.

Wird die Beteiligung dem Mitarbeitenden nicht durch den Arbeitgeber, sondern durch eine natürliche Person (z.B. aus dem Eigenbestand eines Aktionärs) abgegeben, handelt es sich zwar nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung nach Artikel 17a DBG im engeren Sinne. Es rechtfertigt sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäss anzuwenden.

2.3.1 **Echte Mitarbeiterbeteiligungen**

Echte Mitarbeiterbeteiligungen beteiligen den Mitarbeitenden im Ergebnis am Eigenkapital des Arbeitgebers. Die Beteiligung kann dabei direkt mittels Einräumung von Beteiligungspapieren erfolgen oder indirekt mittels Einräumung von Optionen oder Anwartschaften zum Bezug von Beteiligungspapieren.

Häufigste Formen echter Mitarbeiterbeteiligungen sind Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen.

2.3.1.1 *Mitarbeiteraktien*

Als Mitarbeiteraktien im Sinne dieses Kreisschreibens gelten Aktien des Arbeitgebers oder ihm nahestehender Gesellschaften (vgl. Art. 17a Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 1 Abs. 2 Bst. a MBV), die dem Mitarbeitenden von seinem Arbeitgeber aufgrund seines Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen übertragen werden.

Andere Beteiligungspapiere, die den Mitarbeitenden direkt am Gesellschaftskapital beteiligen – insbesondere Partizipationsscheine oder Genossenschaftsanteile – werden wie Mitarbeiteraktien behandelt. Nachfolgend wird der Einfachheit halber ausschliesslich von Mitarbeiteraktien gesprochen.

2.3.1.1.1 **Freie Mitarbeiteraktien**

Als freie Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien, über welche ein Mitarbeitender ohne Einschränkung verfügen kann.

2.3.1.1.2 **Gesperrte Mitarbeiteraktien**

Als gesperrte Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien mit einer in der Regel zeitlich befristeten Verfügungssperre (Sperrfrist), während welcher der Mitarbeitende diese Aktien weder veräussern, verpfänden noch anderweitig belasten darf. Der Rechtsgrund für die Sperrfrist ist regelmässig das Beteiligungsreglement bzw. der Kaufvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeitenden. Nicht als Sperrfristen gelten blosse Zeitfenster, während welchen der Mitarbeitende beispielsweise aus betriebsinternen oder börsenrechtlichen Gründen (sog. closed window period) die Aktien nicht veräussern darf.

2.3.1.2 *Mitarbeiteroptionen*

Eine Mitarbeiteroption ist das einem Mitarbeitenden aufgrund seines ehemaligen, aktuellen oder künftigen Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen eingeräumte Recht, ein Beteiligungspapier des Arbeitgebers innerhalb eines definierten Zeitraums (Ausübungsfrist) zu einem bestimmten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben, um sich am Gesellschaftskapital des Arbeitgebers zu beteiligen.

2.3.1.2.1 **Freie Mitarbeiteroptionen**

Freie Mitarbeiteroptionen können nach ihrer Abgabe ohne Einschränkung ausgeübt oder verkauft werden.

2.3.1.2.2 Börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Eine Mitarbeiteroption gilt im Sinne dieses Kreisschreibens als börsenkotiert, wenn sie an einer Börse notiert ist und einen liquiden Handel aufweist, wobei sich der Handel nicht nur auf Mitarbeitende beschränken darf.

2.3.1.2.3 Gesperrte Mitarbeiteroptionen

Gesperrte Mitarbeiteroptionen können nach ihrer Abgabe während einer bestimmten Zeit (Sperrfrist) weder veräussert noch ausgeübt werden.

2.3.1.3 Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien stellen dem Mitarbeitenden in Aussicht, in einem späteren Zeitpunkt eine bestimmte Anzahl Aktien entweder unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen erwerben zu können. Die Übertragung der Aktien wird dabei in der Regel von Bedingungen abhängig gemacht, wie beispielsweise vom Bestehen eines Arbeitsverhältnisses. Mithin enthalten Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien eine Entschädigung für künftige Leistungen, weshalb sie den echten Mitarbeiteroptionen gleichgestellt werden können (vgl. hierzu auch Ziff. 2.3.1 hievorig). Restricted Stock Units (RSU) sind typische Anwendungsfälle solcher Anwartschaften.

2.3.2 Unechte Mitarbeiterbeteiligungen

Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten eigenkapital- bzw. aktienkursbezogene Anreizsysteme, welche dem Mitarbeitenden im Ergebnis keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel nur eine Geldleistung in Aussicht stellen, welche sich an der Wertentwicklung des Basistitels bestimmt. Weil diese Instrumente dem Mitarbeitenden regelmässig keine weiteren Rechte wie Stimm- und Dividendenrechte einräumen, gelten die unechten Mitarbeiterbeteiligungen bis zu ihrer Realisation steuerlich als blosser Anwartschaften.

Als häufigste Formen unechter Mitarbeiterbeteiligungen gelten die sog. Phantom Stocks (synthetische Aktien) und die sog. Stock Appreciation Rights (synthetische Optionen) sowie Formen von Co-Investments.

2.3.2.1 Phantom Stocks

Die Phantomaktie (Phantom Stock) ist ein fiktives Beteiligungspapier, welches eine bestimmte Aktie wertmässig spiegelt und dessen Inhaber vermögensrechtlich einem Aktionär gleichstellt. Dementsprechend erhält der Inhaber in der Regel Zahlungen, welche betragsmässig den jeweiligen Dividendenausschüttungen entsprechen. Die Phantomaktie repräsentiert jedoch keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers und daher auch keine Mitgliedschaftsrechte, wie diese ein Beteiligungsinhaber besitzt.

2.3.2.2 Stock Appreciation Rights

Ein Stock Appreciation Right (SAR) berechtigt die Mitarbeitenden, den Wertzuwachs eines bestimmten Basistitels in einem zukünftigen Zeitpunkt vom Arbeitgeber in bar ausbezahlt zu erhalten. Im Unterschied zu den Phantomaktien erfolgen hier in der Regel keine Zahlungen, welche betragsmässig den jeweiligen Dividenden entsprechen. Die physische Lieferung von Aktien – und damit die Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers – entfallen.

2.3.2.3 Co-Investments

Co-Investments von Mitarbeitenden sind insbesondere anzutreffen im Rahmen von Private Equity-Strukturen. Dabei werden häufig Instrumente zugeteilt, welche den Mitarbeitenden in der Regel erst dann entschädigen, wenn der Arbeitgeber verkauft wird oder an die Börse gebracht werden kann. Solche Co-Investments gelten insbesondere dann als unechte Mitarbeiterbeteiligungen, wenn die Beteiligungstitel dem Mitarbeitenden keine umfassenden Eigentümerrechte (unbeschränktes Stimm- und Dividendenrecht, Recht auf Gewinn- und Liquidationsanteil) am Arbeitgeber einräumen.

2.3.3 Künftige Entwicklungen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) kann neue Arten von Mitarbeiterbeteiligungen, welche ihr nach Inkrafttreten des vorliegenden Kreisschreibens unterbreitet werden, in Anwendung von Artikel 16 MBV in einem separaten Anhang auflisten und die entsprechende Liste publizieren.

2.4 **Sperrfrist sowie Vesting / Vestingperiode**

Unter einer Sperrfrist ist eine in der Regel zeitlich befristete Verfügungssperre auf vertraglicher Basis zu verstehen, während welcher der Mitarbeitende die betreffenden Mitarbeiterbeteiligungen insbesondere weder ausüben, veräussern, verpfänden noch anderweitig belasten darf.

Die Vestingperiode stellt die Zeitspanne dar, während welcher der Mitarbeitende eine Option verdienen bzw. „abverdienen“ muss, insbesondere indem er gewisse berufliche Ziele erfüllt oder auch indem er seinen Arbeitsvertrag nicht vor Ablauf einer bestimmten Dauer kündigt. Das Ende dieser Zeitspanne wird als „Vesting“ bezeichnet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_138/2010 vom 2. Juni 2010, Erw. 2.2) Dementsprechend gelten solche Mitarbeiterbeteiligungen bis zum Eintritt des Vesting lediglich als aufschiebend bedingt zugeteilt.

Das Vesting, also das Ende der Vestingperiode, wird in der Regel im jeweiligen Beteiligungsplan bzw. -vertrag festgehalten, ebenso wie die Gründe, welche zu einem vorzeitigen Vesting führen können. Läuft die Vestingperiode ab und werden sämtliche Vestingbedingungen erfüllt, führt dies zum Erwerb des Rechtsanspruchs an der entsprechenden Mitarbeiterbeteiligung. Der Besteuerungszeitpunkt richtet sich dabei nach Ziffer 3 ff. dieses Kreisschreibens.

2.5 **Realisation**

Wird in diesem Kreisschreiben von Realisation von Mitarbeiterbeteiligungen gesprochen, dann deckt dies insbesondere die Ausübung oder den Verkauf von Mitarbeiteroptionen ab, ebenso wie die Umwandlung von Anwartschaften in Aktien sowie den Bezug von Bargeld aus aktienkursbezogenen Bargeldanreizsystemen (vgl. Anhang I, Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen).

2.6 **Umrechnung von Fremdwährungen**

Lautet eine Mitarbeiterbeteiligung auf eine ausländische Währung, so sind die jeweils zu bescheinigenden Angaben in Schweizerfranken (nachfolgend Franken) umzurechnen. Der Umrechnung ist das Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage der Abgabe, dem Erwerb oder der Realisation des geldwerten Vorteils aus der Mitarbeiterbeteiligung zu Grunde zu legen. In begründeten Fällen und in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde kann von dieser Umrechnung abgewichen werden.

3 **Besteuerung von Mitarbeiteraktien (Art. 17b DBG)**

3.1 **Grundsatz**

Werden Mitarbeiteraktien unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG). Mitarbeiteraktien sind bei Abgabe, d.h. im Zeitpunkt des Rechtserwerbs zu besteuern.

3.2 Verkehrswert

3.2.1 Börsenkotierte Mitarbeiteraktien

Bei börsenkotierten Mitarbeiteraktien gilt als Verkehrswert grundsätzlich der Börsenschlusskurs am Tage des Rechtserwerbs.

Der Rechtserwerb von Mitarbeiteraktien erfolgt regelmässig in einem Zeitpunkt, in welchem der Mitarbeitende das Angebot des Arbeitgebers zum Bezug von Aktien annimmt. Insbesondere aus administrativen Gründen kann der Beteiligungsplan eine bestimmte Bezugsfrist vorsehen, während welcher der Mitarbeitende die Annahme der Offerte bestätigen muss. Liegen solche Bezugsfristen vor, gilt Folgendes:

- Bei Bezugsfristen von mehr als 60 Kalendertagen gilt als steuerlich massgebender Verkehrswert der Schlusskurs am Tage der Annahme der Offerte.
- Bei Bezugsfristen von bis zu 60 Kalendertagen gilt als steuerlich massgebender Verkehrswert der Schlusskurs des ersten Tages der Bezugsfrist. In begründeten Fällen und in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde kann von dieser Verkehrswertberechnung abgewichen werden.

3.2.2 Nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien

Bei nicht an einer Börse kotierten Mitarbeiteraktien fehlt es in der Regel an einem Verkehrswert. Daher gilt als massgeblicher Wert grundsätzlich der nach einer für den entsprechenden Arbeitgeber tauglichen und anerkannten Methode ermittelte Formelwert. Die einmal gewählte Berechnungsmethode muss für den entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungsplan zwingend beibehalten werden.

Wird der Formelwert nur einmal pro Jahr berechnet, gilt er nur dann als steuerlich massgebender Wert, wenn die Abgabe der Mitarbeiteraktien innert sechs Monaten nach dem betreffenden Bewertungsstichtag erfolgt. Andernfalls ist der Formelwert des kommenden Bewertungsstichtags angemessen zu berücksichtigen.

Ist für nicht börsenkotierte Aktien ausnahmsweise ein Verkehrswert verfügbar, ist grundsätzlich dieser anwendbar. Im Einzelfall kann auf entsprechenden Antrag des Arbeitgebers trotz Verfügbarkeit eines Verkehrswerts auf einen Formelwert abgestellt werden. Dies setzt voraus, dass der Arbeitgeber ein unbeschränktes Kaufrecht hat, die Mitarbeiteraktien zum identisch berechneten Formelwert zurück zu kaufen.

Beispiel:

A und B gründen die Newtec AG mit einem AK von 100'000 Franken (100 Aktien à nom. 1'000 Franken). Im Zuge einer Kapitalerhöhung zeichnet die Z Bank als Investorin weitere 100 Aktien à nom. 1'000 Franken zuzüglich eines Agios von 9'000 Franken pro Aktie. Damit beträgt der Verkehrswert 10'000 Franken pro Aktie.

Ein halbes Jahr später möchte die Newtec AG ihren Mitarbeiter C mittels einer unentgeltlichen Abgabe von 10 Aktien beteiligen. Bei einem Verkehrswert von 10'000 Franken pro Aktie würde dies bei C zu einem steuerbaren Einkommen von 100'000 Franken führen.

Weil sein übriger Lohn sehr bescheiden ist, wäre C nicht in der Lage, die durch die Mitarbeiterbeteiligung anfallenden Einkommenssteuern zu bezahlen. Aus diesem Grunde beantragt die Newtec AG bei der zuständigen Steuerbehörde, den Verkehrswert zu negieren und statt dessen zu Steuerzwecken inskünftig auf den Formelwert abzustellen. Dieses Vorgehen wird von den Steuerbehörden akzeptiert, wenn der Arbeitgeber ein unbe-

schränktes Kaufrecht hat, die Mitarbeiteraktien zum identisch berechneten Formelwert zurück zu kaufen.

3.3 Ermittlung des steuerbaren Einkommens

Der Besteuerung unterliegt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktien und deren Abgabepreis.

Gesperrte Mitarbeiteraktien weisen gegenüber frei verfügbaren Aktien einen Minderwert auf. Artikel 17b Absatz 2 DBG trägt diesem Umstand mit einem Diskont von sechs Prozent pro Sperrjahr Rechnung, wobei maximal zehn Sperrjahre berücksichtigt werden können. Dies führt zur folgenden Diskontierungstabelle:

Sperrfrist	Einschlag	Reduzierter Verkehrswert
1 Jahr	5,660 %	94,340 %
2 Jahre	11,000 %	89,000 %
3 Jahre	16,038 %	83,962 %
4 Jahre	20,791 %	79,209 %
5 Jahre	25,274 %	74,726 %
6 Jahre	29,504 %	70,496 %
7 Jahre	33,494 %	66,506 %
8 Jahre	37,259 %	62,741 %
9 Jahre	40,810 %	59,190 %
10 Jahre	44,161 %	55,839 %

Angebrochene Sperrfristjahre werden pro rata temporis berücksichtigt (vgl. Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 2 MBV). Der reduzierte (prozentuale) Verkehrswert berechnet sich nach der Formel $(100 : 1.06^n)$, wobei (n) der Anzahl am Bewertungsstichtag noch ausstehender Sperrjahre entspricht.

Die positive Differenz zwischen dem reduzierten Verkehrswert und dem tieferen Erwerbspreis stellt beim Mitarbeitenden steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (Art. 17b Abs. 1 DBG).

3.4 Besondere Fälle

3.4.1 Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist (Art. 11 MBV)

Fällt die Sperrfrist vorzeitig weg, realisiert der Mitarbeitende in diesem Zeitpunkt einen im Arbeitsverhältnis begründeten geldwerten Vorteil, d.h. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG). Der Grund für den vorzeitigen Wegfall der Sperrfrist ist ebenso wenig von Bedeutung wie die allfällige Tatsache, dass die Mitarbeiteraktie seinerzeit zu einem über dem steuerlich diskontierten Verkehrswert bezogen wurde.

Das steuerbare Einkommen entspricht der Differenz zwischen dem nicht diskontierten Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt des Wegfalls der Sperrfrist und dem entsprechend der verbleibenden Restsperrfrist diskontierten Wert. Angebrochene Restsperrfristjahre sind pro rata temporis zu berücksichtigen.

Beispiel:

Mitarbeiter A hat am 15. März 2010 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie unentgeltlich zugeteilt erhalten. Am 30. September 2013 geht Mitarbeiter A vorzeitig in Pension. Entsprechend dem Beteiligungsplan fällt bei diesem Ereignis eine noch bestehende Sperrfrist vorzeitig weg. Damit wird per 30. September 2013 die grundsätzlich noch bis zum 15. März 2020 gesperrte Mitarbeiteraktie sofort frei verfügbar. Anders ausgedrückt wird in diesem Zeitpunkt die noch für 6,46 Jahre (n) gesperrte Aktie in eine unge-sperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am

30. September 2013 beispielsweise Fr 1'500.00 pro Aktie (x), dann beträgt der – unter Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre – reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Artikel 17b Absatz 2 DBG lediglich 68,632 Prozent ($100 : 1,06^{6,46}$) des vollen Verkehrswerts, d.h. 1'029.50 Franken. Diese Differenz zwischen dem vollen Verkehrswert (1'500) und dem reduzierten Verkehrswert (1'029.50) stellt das im Zeitpunkt des vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist zu bescheinigende steuerbare Erwerbseinkommen von 470.50 Franken dar. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel $(x - x : 1,06^n)$, bzw. $(1'500 - 1'500 : 1,06^{6,46})$.

	Datum	Sperrung bei Ausgabe	(Rest-) Sperrfrist	Verkehrswert	Einschlag	CHF
Wegfall Sperrfrist per	30.09.2013			1'500	-	1'500
Diskontierung per	30.09.2013	10 Jahre	6.46 Jahre	1'500	68.632%	1'029
steuerbares Erwerbseinkommen						471

3.4.2 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)

Muss ein Mitarbeitender bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses aufgrund einer reglementarischen bzw. vertraglichen Verpflichtung Mitarbeiteraktien an seinen Arbeitgeber zurückgeben, kann daraus entweder eine im Arbeitsverhältnis begründete Vermögenseinbusse oder steuerbares Einkommen resultieren. In der positiven Differenz zwischen dem Rücknahmepreis und dem (entsprechend der Restsperrfrist diskontierten) Verkehrs- resp. Formelwert realisiert der Mitarbeitende steuerbares Einkommen aus Erwerbstätigkeit und nicht etwa einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Deshalb ist in diesen Fällen eine Bescheinigung sinngemäss mit den Angaben nach Artikel 11 Absatz 4 MBV zu erstellen. Das steuerbare Einkommen im Zeitpunkt der Rückgabe bemisst sich diesfalls nach der Differenz zwischen dem (entsprechend der Restsperrfrist diskontierten) Verkehrs- resp. Formelwert der zurückgegebenen Mitarbeiteraktien und dem höheren Rückgabepreis. Im Falle einer entschädigungslosen oder unter dem aktuellen Verkehrswert liegenden Rückgabe der Mitarbeiteraktien kann der Mitarbeitende die Vermögenseinbusse in der Steuerperiode der Rückgabe der Mitarbeiteraktien durch einen Gewinnungskostenabzug vom Einkommen geltend machen (vgl. Art. 12 Abs. 1 MBV).

Beispiel:

Mitarbeiter A hat am 15. März 2010 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie erworben. Am 30. September 2013 kündigt der Mitarbeiter A sein Arbeitsverhältnis. Entsprechend dem Beteiligungsplan hat er die Aktie zum ursprünglichen Erwerbspreis von 800 Franken zurückzugeben. Könnte Mitarbeiter A frei über die Mitarbeiteraktie verfügen, würde die noch für 6,46 Jahre (n) gesperrte Aktie in eine ungesperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am 30. September 2013 beispielsweise 1'500 Franken pro Aktie (x), dann beträgt der – unter Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre – reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Artikel 17b Absatz 2 DBG lediglich 68,632 Prozent ($100 : 1,06^{6,46}$) des vollen Verkehrswertes, d.h. 1'029 Franken. Da er die Mitarbeiteraktie zum Preis von 800 Franken (y) zurückzugeben hat, kann er in der Steuererklärung die Differenz von 229 Franken als Gewinnungskosten abziehen. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel $(x : 1,06^n - y)$, bzw. $(1'500 : 1,06^{6,46} - 800)$.

	Datum	Sperrfrist	(Rest-) Sperrfrist	Verkehrswert	Rückgabepreis	Ein-schlag	Reduzierter Verkehrswert
Zuteilung	15.03.2010	10 Jahre					
Kündigung	30.09.2013	-	6.46 Jahre	1'500	800	68.637% (= 1'029)	1'029
Da der Rückgabepreis 800 Franken und der reduzierte Verkehrswert 1'029 Franken betragen, belaufen sich die steuerlich massgebenden Gewinnungskosten auf 229 Franken.							

3.4.3 Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien

Aus der Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien resultiert für die Belange der direkten Steuern grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG) oder ein steuerlich unbeachtlicher Kapitalverlust. Der Umfang des steuerfreien Kapitalgewinns entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Abgabe und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung bzw. der Differenz zwischen dem Formelwert im Zeitpunkt der Abgabe und dem nach der gleichen Bewertungsmethode ermittelten Formelwert im Zeitpunkt der Veräusserung. Ein allfälliger Mehrwert, der beispielsweise auf eine veränderte Bewertungsmethodik oder auf einen Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip zurückzuführen ist, ist in der Regel als Einkommen im Zeitpunkt der Veräusserung zu besteuern. Dies gilt insbesondere bei folgendem Sachverhalt: Bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus der Zuteilung von nicht kotierten Mitarbeiteraktien wurde auf einen Formelwert der Mitarbeiteraktien abgestellt, und die Mitarbeiteraktien werden später durch den Arbeitgeber zu einem Preis zurückgekauft, welcher sich auf eine andere Berechnungsmethode stützt.

4 Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (Art. 17b DBG)

4.1 Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Abgabe besteuert. Werden solche Mitarbeiteroptionen unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17b Abs. 1 DBG).

In Bezug auf den Verkehrswert der Mitarbeiteroptionen gelten die Bestimmungen gemäss Ziffer 3.2.1 dieses Kreisschreibens sinngemäss.

4.2 Übrige Mitarbeiteroptionen

Sämtliche Mitarbeiteroptionen, die nicht gemäss Ziffer 4.1 hievore bei Abgabe zu besteuern sind, werden im Zeitpunkt der Veräusserung oder der Ausübung besteuert (vgl. Art. 17b Abs. 3 DBG). Steuerbar ist der gesamte Veräusserungserlös bzw. Ausübungsgewinn nach Abzug allfälliger Gestehungskosten.

5 Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien werden im Zeitpunkt der Umwandlung in Mitarbeiteraktien besteuert. Die Besteuerung richtet sich in diesem Zeitpunkt nach den für die Mitarbeiteraktien geltenden Vorgaben (vgl. Ziff. 3 hievore).

6 **Besteuerung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17c DBG)**

Geldwerte Vorteile aus der Einräumung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar. Als Erwerbseinkommen unterliegt der gesamte geldwerte Vorteil der Einkommenssteuer, d.h. aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen kann diesfalls kein steuerfreier privater Kapitalgewinn resultieren.

7 **Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis (Art. 7 bis 9 MBV)**

7.1 **Allgemeines**

Die anteilmässige Besteuerung, welche in den Artikeln 17d DBG sowie 7 und 8 MBV festgehalten wird, ist auf zwei Sachverhalte anwendbar. Der erste Sachverhalt betrifft Fälle, in welchen der Mitarbeitende aus dem Ausland in die Schweiz zuzieht (Zuzug; Art. 7 MBV). Der Zweite betrifft Mitarbeitende, die aus der Schweiz ins Ausland ziehen (Wegzug; Art. 8 MBV). Dabei werden die Mitarbeiterbeteiligungen jeweils in einem Land abgegeben und in einem anderen Land realisiert. Bei diesen Mitarbeiterbeteiligungen handelt es sich in der Regel um Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder um unechte Mitarbeiterbeteiligungen.

Aufgrund verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) kann die Schweiz in der Regel nicht den gesamten geldwerten Vorteil aus der Realisation besteuern. Die Besteuerung ist vielmehr aufgrund der Arbeitstage auf die Länder zu verteilen, in denen der Mitarbeitende seit der Zuteilung der Mitarbeiterbeteiligung bis zum Entstehen des Ausübungsrechts ansässig war (Art. 7 und 8 MBV). Keine Rolle spielt dabei, ob ein anderes Land den geldwerten Vorteil anteilmässig besteuert oder nicht. Vielmehr ist entscheidend, welches Land das anteilige Besteuerungsrecht für das Einkommen aus der zugrundeliegenden Erwerbstätigkeit besitzt.

Artikel 7 wie auch Artikel 8 MBV schreiben dem Arbeitgeber vor, welche Angaben er in den Fällen der anteilmässigen Besteuerung nach Artikel 17d DBG zu bescheinigen hat. Anzumerken ist, dass die Artikel 7 und 8 MBV auf Grund des ausdrücklichen Verweises in Artikel 9 MBV in analoger Weise auch auf weitere Sachverhalte anzuwenden sind, wie beispielsweise, wenn ein Mitarbeitender aus dem Ausland in die Schweiz zuzieht, für kurze Zeit hier ansässig ist und noch vor dem Vesting wieder wegzieht oder umgekehrt. Die örtliche Zuständigkeit der Besteuerung richtet sich nach den Artikeln 107 und 216 DBG. Die Bescheinigung bei Wegzug eines Mitarbeitenden ist der nach diesen Bestimmungen zuständigen kantonalen Behörde zuzustellen. Der Arbeitgeber hat in seiner Eigenschaft als Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer jeweils bloss auf dem schweizerischen Anteil abzurechnen.

Als Arbeitstage im Sinne von Artikel 7 und 8 MBV gilt der Zeitraum, in welchem zwischen einem Mitarbeitenden und seinem Arbeitgeber ein Arbeitsvertragsverhältnis besteht. Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheit, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) werden dabei nicht in Abzug gebracht.

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

7.2 Quellenbesteuerung von Mitarbeiteraktien und freien börsenkotierten Mitarbeiteroptionen

7.2.1 Allgemeines

Mitarbeiteraktien im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a MBV sind gemäss Artikel 17b Absatz 1 DBG immer im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Allfällige Sperrfristen werden mit einem Diskont von 6 Prozent pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert berücksichtigt (vgl. auch Ziff. 3.3 hievor). Eine anteilmässige Besteuerung ist ausgeschlossen, da Mitarbeiteraktien mit ihrer Abgabe erworben werden. Vorbehalten bleiben Fälle, in welchen die Mitarbeiteraktien als Entschädigung für eine im Ausland erbrachte Arbeitsleistung (Bonus) abgegeben werden.

Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe b MBV sind ebenfalls gemäss Artikel 17b Absatz 1 DBG im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern.

7.2.2 Quellenbesteuerung

Im internationalen Verhältnis ist zu berücksichtigen, dass der Empfänger der Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt des Erwerbs seine Ansässigkeit entweder in der Schweiz oder im Ausland haben kann. In beiden Fällen kann die Besteuerung an der Quelle erfolgen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 83 respektive 91 oder 97 DBG erfüllt sind. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten der Besteuerung:

Art der Erwerbstätigkeit im Besteuerungszeitpunkt	steuerrechtlicher Wohnsitz im Zeitpunkt der Besteuerung	
	Schweiz	Ausland ¹
Ausschliesslich Arbeitnehmer (AN)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.	Fälle von Art. 91 oder 97 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern. Vorbehalten bleibt eine anteilmässige Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, die als Bonus abgegeben werden (sinngemäss Art. 17d DBG)
Ausschliesslich Verwaltungsrat (VR)	Fälle von Art. 83 DBG: Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.	Fälle von Art. 93 DBG: Verwaltungsräte, die Mitarbeiteraktien erhalten, werden für diese Leistung an der Quelle besteuert werden.

¹ Massgebend, ob die Besteuerung nach internem Recht erfolgen kann, ist die Zuweisung der Besteuerungshoheit durch ein allfällig anwendbares DBA und weitere bilaterale Abkommen mit anderen Staaten. Im Falle eines Wegzugs aus der Schweiz ist somit eine Besteuerung durch die Schweiz dennoch nicht ausgeschlossen.

Zugleich Arbeitnehmer (AN) und Verwaltungsrat (VR)	<p>Fälle von Art. 83 DBG:</p> <p>Einkünfte aus Mitarbeiteraktien sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.</p>	<p>Fälle von Art. 91 oder 97 sowie 93 DBG:</p> <p>In diesen Fällen ist vorgängig zu bestimmen, für welche Art der Erwerbstätigkeit (AN oder VR) die Mitarbeiteraktien ausgegeben werden. Die Besteuerung richtet sich anschliessend nach der Art der Erwerbstätigkeit. Vorbehalten bleibt eine anteilmässige Besteuerung bei Mitarbeiterbeteiligungen, die als Bonus abgegeben werden (sinngemäss Art. 17d DBG).</p>
--	---	--

7.3 Besteuerung von gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis

7.3.1 Allgemeines

Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, aus Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen werden im Zeitpunkt ihrer Realisation besteuert (vgl. auch Ziff. 4.2, Ziff. 5 und Ziff. 6 hievov).

7.3.2 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV)

Als „importierte“ Mitarbeiterbeteiligungen gelten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen, die der Mitarbeitende während einer Zeit erworben hat, in der er im Ausland ansässig war, und welche er nach seinem Zuzug in die Schweiz hier realisiert (vgl. Art. 7 Abs. 1 MBV).

„Importierte“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden (vgl. Ziff. 2.3.1.1.1 und 2.3.1.1.2, sowie Ziff. 4.1 hievov), können in der Schweiz steuerfrei realisiert werden. Die Besteuerung von Erwerbseinkünften infolge vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist bleibt vorbehalten.

7.3.2.1 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel

Das Erwerbseinkommen von „importierten“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Realisation besteuert werden, wird – unter Progressionsvorbehalt – nur anteilmässig besteuert, sofern zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und der Realisation der Mitarbeiterbeteiligung ein Ansässigkeitswechsel erfolgt ist. Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt (Art. 17d DBG):

Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode

Anzahl Tage der Vestingperiode

Die Besteuerung kann dabei im ordentlichen Verfahren oder im Quellensteuerverfahren erfolgen und es sind die Bescheinigungen gemäss Artikel 7 MBV beizubringen.

Zur Veranschaulichung dienen die Fallbeispiele 1 und 3 im Anhang II dieses Kreisschreibens.

7.3.2.2 „Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel

Das Erwerbseinkommen von „importierten“ Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Realisation besteuert werden, wird – unter Progressionsvorbehalt – auch bei unveränderter Ansässigkeit im Ausland anteilmässig besteuert, sofern sich der Mitarbeitende zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und Realisation einer Mitarbeiterbeteiligung bei einem Arbeitgeber mit Sitz in der Schweiz anstellen lässt. In diesen Fällen erfolgt die anteilmässige Besteuerung nach dem Verhältnis der Arbeitsverträge (Arbeitstage) Schweiz / Ausland innerhalb der Vestingperiode (sinngemässe Anwendung von Art. 17d DBG). Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheiten, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) sind für die Berechnung der massgebenden Arbeitstage unerheblich. Die Arbeitstage Schweiz sind um allfällige Drittstaattage zu kürzen. Die Berechnung ist wie folgt vorzunehmen:

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil} \times \text{Anzahl Arbeitstage* in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

* allenfalls unter Berücksichtigung von Drittstaattagen

Da der Mitarbeitende in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtig ist, hat die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Mitarbeiterbeteiligungen im Quellensteuerverfahren zu erfolgen. Die Vorschriften in den verschiedenen DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa in Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern), sind zu beachten.

7.3.3 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV)

Als „exportierte“ Mitarbeiterbeteiligungen gelten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechten Mitarbeiterbeteiligungen, die der Mitarbeitende während einer Zeit zugeteilt erhalten hat, in der er in der Schweiz ansässig war, und die er nach seinem Wegzug ins Ausland dort realisiert (vgl. Art. 8 Abs. 1 MBV).

Der „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden (vgl. Ziff. 2.3.1.1.1 und 2.3.1.1.2, sowie Ziff. 4.1 hievor), ist steuerlich unbeachtlich. Vorbehalten bleiben diejenigen Fälle, in welchen die Mitarbeiterbeteiligungen als Bonus für die in der Schweiz erbrachte Leistung ausgerichtet werden und dementsprechend der Quellensteuer unterliegen.

Die Besteuerung hat in jedem Fall über das Quellensteuerverfahren zu erfolgen und der Quellensteuerabrechnung sind die Bescheinigungen gemäss Artikel 8 MBV beizulegen.

7.3.3.1 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel

Der „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen, welche nach schweizerischem Recht bei Realisation besteuert werden, zieht in diesem Zeitpunkt in der Schweiz Einkommenssteuerfolgen nach sich. Verlegt dabei der Mitarbeitende vor Realisation der Mitarbeiterbeteiligungen seinen Wohnsitz ins Ausland, hat die Quellenbesteuerung in Anwendung von Artikel 97a DBG zu erfolgen. Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt (vgl. Art. 17d DBG):

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil} \times \text{Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

Die Steuer (Anteil direkte Bundessteuer) beträgt 11,5 Prozent des in der Schweiz steuerbaren geldwerten Vorteils (Art. 97a Abs. 2 DBG).

Die anfallenden Steuern sind als Quellensteuer – diese wird auch als erweiterte Quellensteuer bezeichnet – durch den (ehemaligen) schweizerischen Arbeitgeber abzuführen. Diese Verpflichtung gilt insbesondere auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird. Der Quellensteuerabrechnung ist die Bescheinigung über die Mitarbeiterbeteiligung beizulegen (vgl. Art. 10 MBV).

Die Besteuerung hat trotz Ansässigkeitswechsel nicht nach Artikel 97a DBG zu erfolgen, wenn der Mitarbeitende bei Realisation der Mitarbeiterbeteiligung weiterhin beim gleichen Leistungsschuldner angestellt bzw. als Verwaltungsrat tätig ist. In diesen Fällen hat die Quellenbesteuerung gemäss den Artikeln 91, 97 und 93 DBG zu erfolgen. Eine Ausscheidung gemäss Artikel 17d DBG hat dabei zu unterbleiben (vgl. Art. 13 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 MBV). Vorbehalten bleiben die Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa in Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

7.3.3.2 „Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel

Die Quellenbesteuerung hat nach den Artikeln 91, 97 und 93 DBG zu erfolgen, wenn der Mitarbeitende bereits bei Abgabe der Mitarbeiterbeteiligungen im Ausland ansässig war und zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe und Realisation der Mitarbeiterbeteiligung kein Ansässigkeitswechsel stattgefunden hat.

Bestand das Arbeitsverhältnis während der ganzen Vestingperiode unverändert in der Schweiz, so sind einzig allfällige Drittstaattage (d.h. Arbeitstage ausserhalb der Schweiz) von der Besteuerung auszuscheiden. Dies trifft vor allem auf die Fälle zu, bei welchen der Steuerpflichtige nach Artikel 91 DBG quellensteuerpflichtig ist. Bei der Besteuerung nach Artikel 97 DBG sind in der Regel Drittstaattage nur für bestimmte Fallgruppen auszuscheiden (etwa Fälle im internationalen Transportgewerbe), währenddem die Quellenbesteuerung gemäss Artikel 93 DGB uneingeschränkt vorgenommen werden kann.

Hat der im Ausland ansässige Mitarbeitende innerhalb der Vestingperiode einen Arbeitgeberwechsel ins Ausland vollzogen bzw. sein Arbeitsverhältnis in der Schweiz beendet, so hat die Quellenbesteuerung gemäss den Artikeln 91 und 97 DBG anteilmässig zu erfolgen. Dies gilt dementsprechend auch für Fälle, die nach Artikel 93 DBG quellensteuerpflichtig sind. Die Besteuerung ist dabei nach dem Verhältnis der Arbeitstage (Tage des Verwaltungsratsmandats) Schweiz / Ausland während der Vestingperiode anteilmässig vorzunehmen (sinngemässe Anwendung von Art. 17d DBG). Die in diese Zeitspanne fallenden Ferien, Wochenenden, gesetzlichen Feiertage und sonstigen Abwesenheiten (Reisetage, Krankheiten, Militärdienst, Mutterschaftsurlaub etc.) sind für die Berechnung der massgebenden Arbeitstage unerheblich. Die Arbeitstage Schweiz sind allenfalls noch um allfällige Drittstaattage zu kürzen (vgl. voranstehender Absatz). Die Berechnung ist wie folgt vorzunehmen:

$$\frac{\text{Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil} \times \text{Anzahl Arbeitstage* Schweiz innerhalb der Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

* allenfalls unter Berücksichtigung von Drittstaattagen

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in den DBA oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (so etwa Art. 15a DBA Deutschland über die Besteuerung von Grenzgängern).

Zur Veranschaulichung dient das Fallbeispiel 5 im Anhang II dieses Kreisschreibens.

7.3.4 Überblick zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen, die erst bei Realisierung steuerbar sind

Im internationalen Verhältnis ist zu berücksichtigen, dass der Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen, welche im Zeitpunkt der Realisation steuerbar sind, dannzumal seine Ansässigkeit entweder in der Schweiz oder im Ausland haben kann. In beiden Fällen kann die Besteuerung an der Quelle erfolgen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 83 bzw. Artikel 91, 97 oder 93 sowie des Artikel 97a DBG erfüllt sind. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten zur Besteuerung:

Art der Erwerbstätigkeit im Besteuerungszeitpunkt	steuerrechtlicher Wohnsitz im Zeitpunkt der Besteuerung	
	Schweiz	Ausland ²
Ausschliesslich Arbeitnehmer (AN)	<p>Fälle von Art. 83 DBG:</p> <p>Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.</p> <p>Eine anteilmässige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.</p>	<p>Fälle von Art. 91 und 97 DBG:</p> <p>Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.</p> <p>Die Besteuerung erfolgt nach Art. 84 DBG, wobei eine anteilmässige Besteuerung gemäss Art. 17d DBG ausgeschlossen ist (vgl. Art. 13 Abs. 1 MBV). Vorbehalten bleiben Bestimmungen aus DBA oder Abkommen mit anderen Staaten.</p>

² Massgebend, ob die Besteuerung nach internem Recht erfolgen kann, ist die Zuweisung der Besteuerungshoheit durch ein allfällig anwendbares DBA und weitere bilaterale Abkommen mit anderen Staaten. Im Falle eines Wegzugs aus der Schweiz ist somit eine Besteuerung durch die Schweiz dennoch nicht ausgeschlossen.

<p>Ausschliesslich Verwaltungsrat (VR)</p>	<p>Fälle von Art. 83 DBG:</p> <p>Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.</p> <p>Eine anteilmässige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.</p>	<p>Fälle von Art. 93 DBG:</p> <p>Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit den anderen Einkünften aus Verwaltungsratsstätigkeit quellensteuerpflichtig, sofern die Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung im Zusammenhang mit dem Verwaltungsratsmandat erfolgte.</p> <p>Die Besteuerung erfolgt nach Art. 93 DBG, wobei eine anteilmässige Besteuerung gemäss Art. 17d DBG (Art. 14 Abs. 1 MBV) ausgeschlossen ist. Auch die Bestimmungen aus DBA oder Abkommen mit anderen Staaten weisen die Besteuerung dem Staat zu, in welchem der Leistungsschuldner seinen Sitz hat.</p>
<p>Zugleich Arbeitnehmer (AN) und Verwaltungsrat (VR)</p>	<p>Fälle von Art. 83 DBG:</p> <p>Einkünfte aus diesen Mitarbeiterbeteiligungen sind zusammen mit dem übrigen Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle zu besteuern.</p> <p>Eine anteilmässige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.</p>	<p>Fälle von Art. 91, 97 oder 93 DBG:</p> <p>In diesen Fällen ist vorgängig zu bestimmen, für welche Art der Erwerbstätigkeit (AN oder VR) die Mitarbeiterbeteiligungen ausgegeben wurde.</p> <p>Die Besteuerung richtet sich anschliessend nach der Art der Erwerbstätigkeit, d.h. im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis nach Art. 91, 97 DBG bzw. in Zusammenhang mit einem Verwaltungsratsmandat nach Art. 93 DBG.</p>

<p>Weder Arbeitnehmer (AN) noch Verwaltungsrat (VR)</p>	<p>Fälle von Art. 83 DBG:</p> <p>Bei quellensteuerpflichtigen Personen, die im Zeitpunkt der Realisation einer Mitarbeiterbeteiligung weder Arbeitnehmer noch Verwaltungsrat des Leistungsschuldners sind, erfolgt die Besteuerung durch den seinerzeitigen Leistungsschuldner in Anwendung von Art. 83 DBG.</p> <p>Eine anteilmässige Besteuerung (Art. 17d DBG) kann nur dann erfolgen, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der ganzen Zeitspanne für ihr Einkommen in der Schweiz steuerpflichtig war.</p>	<p>Fälle von Art. 97a DBG:</p> <p>In diesen Fällen sind geldwerten Vorteile aus „exportierten“ Mitarbeiterbeteiligungen gemäss Art. 97a DBG quellensteuerpflichtig, sofern der Wohnsitz vor Realisierung ins Ausland verlegt wurde.</p> <p>Eine anteilmässige Besteuerung ist in Anwendung von Art. 17d DBG sicherzustellen. Massgebend sind die in der Vestingperiode der Schweiz zuzurechnenden „Arbeitstage“ und dies im Vergleich zur gesamten Anzahl Tage während der Vestingperiode. Liegt kein entsprechender Ansässigkeitswechsel vor, erfolgt die Besteuerung gemäss Art. 91, 97 oder 93 DBG.</p>
---	--	--

8 Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten

8.1 Arbeitgeber

8.1.1 Allgemeines

Der Arbeitgeber unterliegt ab dem 1. Januar 2013 im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen einer besonderen Bescheinigungspflicht nach Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG. Einzelheiten hat der Bundesrat in der MBV geregelt. Danach hat der Arbeitgeber sowohl für jede Steuerperiode eine Bescheinigung auszustellen, in welcher er dem Mitarbeitenden Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, als auch für jede Steuerperiode in welcher der Mitarbeitende Mitarbeiterbeteiligungen einkommenssteuerlich relevant realisiert (vgl. Ziff. 3 bis 6 hievor). Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn der Mitarbeiterbeteiligungsplan von einer ausländischen Konzerngesellschaft oder durch einen Dritten verwaltet wird.

Die Bescheinigung dient insbesondere dazu, die Berechnungsgrundlagen für die im Lohnausweis ausgewiesene geldwerte Leistung rechnerisch nachvollziehbar offen zu legen. Gemäss Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG müssen Arbeitgeber den Veranlagungsbehörden für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen, in welcher sie ihren Angestellten Mitarbeiterbeteiligungen einräumen. Ferner hat der Arbeitgeber die Bescheinigung dem Mitarbeitenden als Beilage zum Lohnausweis abzugeben bzw. der Quellensteuerabrechnung beizulegen (vgl. Art. 10 MBV). Vorbehalten bleiben hiervon abweichende kantonale Regelungen. Eine direkte Zustellung an die kantonale Steuerbehörde des Wohnsitzkantons des Mitarbeitenden ist aber immer dann notwendig, wenn der geldwerte Vorteil aus Mitarbeiterbeteiligungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses realisiert wird (vgl. Art. 15 MBV).

Die Arbeitgeber sind in der Gestaltung der Bescheinigung grundsätzlich frei, soweit diese die Minimalanforderungen gemäss der MBV erfüllt. Musterbescheinigungen finden sich im Anhang III dieses Kreisschreibens. Die ESTV und die kantonalen Steuerbehörden können zusätzlich zu den in der MBV vorgeschriebenen Angaben weitere Informationen von den Ar-

beitgebern verlangen, soweit dies für die vorschriftsgemässe Veranlagung notwendig ist (vgl. Art. 17 MBV).

Sofern ein Vorbescheid betreffend die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen vorliegt, sind auf der Bescheinigung die kantonale Amtsstelle, die den Vorbescheid getroffen hat und das Datum der Vereinbarung (Abschlussdatum) zu vermerken.

8.1.2 Bescheinigungen bei Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV)

Bei Mitarbeiteraktien muss die Bescheinigung für die Steuerperiode erstellt werden, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteraktien erwirbt. Sie muss die Angaben nach Artikel 4 MBV enthalten.

Wird bei nicht börsenkotierten Mitarbeiteraktien ein Verkehrswert ausgewiesen, dann muss auf der Bescheinigung vermerkt sein, aus welcher Transaktion sich dieser Verkehrswert ableitet. Wird demgegenüber ein Formelwert ausgewiesen, muss auf der Bescheinigung die angewandte Bewertungsformel angegeben werden.

Ausnahmsweise drängt sich bei Mitarbeiteraktien eine weitere Bescheinigung auf. Das ist namentlich dann der Fall, wenn sich während der Haltedauer der Aktien ein einkommenssteuerlich relevanter Sachverhalt ereignet. Solche Anwendungsfälle werden nachfolgend dargestellt.

8.1.2.1 Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist (Art. 11 MBV)

Die Bescheinigung bei Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist muss für die Steuerperiode erstellt werden, in welcher die Sperrfrist vorzeitig wegfällt. Sie muss die Angaben nach Artikel 11 MBV enthalten.

8.1.2.2 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV)

Bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien muss die Bescheinigung für diejenige Steuerperiode erstellt werden, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteraktien entweder überpreislich oder aber unentgeltlich/unterpreislich zurückzugeben hat. Die Bescheinigung muss die Angaben nach Artikel 12 MBV enthalten.

Im Falle einer unterpreislichen Rückgabe darf der Arbeitgeber den geldwerten Nachteil jedoch nicht im Sinne eines Minuslohnes in den Lohnausweis einfließen lassen und mit anderen steuerbaren Erwerbseinkünften verrechnen. Vielmehr dient diese Bescheinigung dem Mitarbeiter dafür, diesen geldwerten Nachteil in seiner Steuererklärung als Gewinnungskosten geltend zu machen.

8.1.3 Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 5 und 6 MBV)

8.1.3.1 Freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Für freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die im Zeitpunkt der Abgabe besteuert werden, genügt in der Regel eine einzige Bescheinigung. Sie erfolgt für die Steuerperiode, in welcher der Mitarbeitende die Mitarbeiteroptionen erwirbt und muss die Angaben nach Artikel 5 MBV enthalten.

Eine weitere Bescheinigung wäre nur dann angezeigt, wenn Mitarbeiteroptionen während ihrer Haltedauer inhaltlich zugunsten des Mitarbeitenden abgeändert würden, was beispielsweise bei einem Repricing der Fall ist.

8.1.3.2 *Übrige Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen*

Für Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen, die im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils besteuert werden, sind für die Belange der direkten Bundessteuer stets zwei Bescheinigungen erforderlich: Die Erste im Zeitpunkt der Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung und die Zweite im Zeitpunkt der Realisation (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a und b MBV).

Im internationalen Verhältnis ist es unter Umständen möglich, dass diese Mitarbeiterbeteiligungsformen nur anteilmässig besteuert werden. Sind die entsprechenden Voraussetzungen als Folge eines Zuzugs in die Schweiz (vgl. Ziff. 7.3.2.1) erfüllt, stellt der Arbeitgeber dem Mitarbeitenden im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils eine Bescheinigung aus, welche die Vorgaben von Artikel 7 MBV erfüllt. Dabei ist zu beachten, dass in den Lohnausweis stets die volle geldwerte Leistung einfließen muss. Der auf das Ausland entfallende Anteil kann der Mitarbeitende erst in seiner Steuererklärung als „im Ausland steuerbare Einkünfte“ in Abzug bringen.

Sind die entsprechenden Voraussetzungen als Folge eines Wegzugs aus der Schweiz (vgl. Ziff. 7.3.3.1) erfüllt, ist die Bescheinigung entsprechend den Vorgaben von Artikel 8 MBV der Quellensteuerabrechnung beizulegen. Eine eigenständige, isolierte Meldung der Realisation an die kantonale Steuerbehörde ist nicht notwendig.

8.1.4 Weitere Auskünfte (Art. 17 MBV)

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, jederzeit weitere Angaben zu der abgegebenen Mitarbeiterbeteiligung zu machen. Für die Beurteilung eines Mitarbeiterbeteiligungsplans können Aktionärsbindungsverträge, Verträge mit Drittinvestoren oder mit kreditgebenden Banken u. dgl. von Bedeutung sein.

8.2 **Steuerpflichtige**

Die Steuerpflichtigen sind für die vollständige und richtige Deklaration von erhaltenen Mitarbeiterbeteiligungen in der Steuererklärung und für die Einreichung der Bescheinigung des Arbeitgebers verantwortlich.

Sämtliche echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zu deklarieren. Diese Deklarationspflicht gilt insbesondere auch dann, wenn die Einkommensbesteuerung (noch) nicht aktuell bevorsteht.

9 **Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)**

9.1 **Allgemeines**

Die Einholung eines Vorbescheids bezweckt nicht nur die einheitliche Veranlagung der Mitarbeitenden, sondern auch die steuerlich korrekte Handhabung des Mitarbeiterbeteiligungsplanes durch den Arbeitgeber in interkantonalen und internationalen Beziehungen mit den Steuerbehörden. Im Ergebnis sollen sich die Mitarbeitenden, der Arbeitgeber und die Steuerbehörden auf die zugesicherten steuerlichen Konsequenzen verlassen können.

9.2 **Voraussetzungen**

Der zuständigen Steuerbehörde sind für die Einholung eines Vorbescheids sämtliche relevanten Plan- bzw. Vertragsunterlagen einzureichen. Aufgrund dieser Unterlagen ist unter genauem Verweis auf die massgebenden Unterlagen vom Arbeitgeber eine steuerliche Beurteilung vorzunehmen und ein entsprechender Antrag zu stellen.

Der Vorbescheid der Steuerbehörde bezieht sich einzig auf den im Antrag dargestellten Sachverhalt. Eine darüber hinaus gehende Prüfung des Beteiligungsplans durch die Steuerbehörde findet grundsätzlich nicht statt.

9.3 **Zuständigkeit**

Für einen Vorbescheid ist grundsätzlich die kantonale Steuerbehörde des Sitzkantons des Arbeitgebers zuständig. Ein Vorbescheid der kantonalen Steuerbehörde ist für andere Kantone nicht zwingend verbindlich. Sind Mitarbeitende mit Wohnsitz in mehreren Kantonen betroffen, empfiehlt sich zusätzlich, den Vorbescheid auch der ESTV einzureichen, welche gegebenenfalls ihr Einverständnis im Sinne einer allgemeinen Stellungnahme für die Zwecke der direkten Bundessteuer abgibt.

10 **Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht**

Dieses Kreisschreiben tritt auf den 1. Januar 2013 in Kraft. Gleichzeitig werden das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 30. April 1997 über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen und das Rundschreiben vom 6. Mai 2003 der ESTV über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln aufgehoben.

Das vorliegende Kreisschreiben gilt für:

- sämtliche nach dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen;
- sämtliche vor dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen, bei denen auch nach bisherigem Recht der geldwerte Vorteil erst bei Realisation (nach dem 1. Januar 2013) der Einkommensbesteuerung unterliegt sowie
- sämtliche vor dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen, die nach bisherigem Recht im Zeitpunkt der Abgabe oder beim Rechtserwerb (Vesting) hätten besteuert werden müssen, aus irgendwelchen Gründen jedoch nicht besteuert wurden, sofern die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist und kein Nachsteuergrund gemäss Artikel 151 DBG vorliegt.

Altrechtliche Vorbescheide (Rulings), die einem Arbeitgeber und ihren Mitarbeitenden für Mitarbeiteroptionen die Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung zusicherten, behalten ihre Gültigkeit insoweit die Besteuerung (bei Zuteilung oder Vesting) bis und mit Steuerperiode 2012 erfolgte; d.h. ab der Steuerperiode 2013 ist bei Mitarbeiteroptionen keine derartige (altrechtliche) Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung mehr zulässig.

Altrechtliche Vorbescheide (Rulings), die dem Inhalt dieses Kreisschreibens nicht entsprechen, entfalten ab der Steuerperiode 2013 keine Wirkung mehr.

Anhang I: Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen

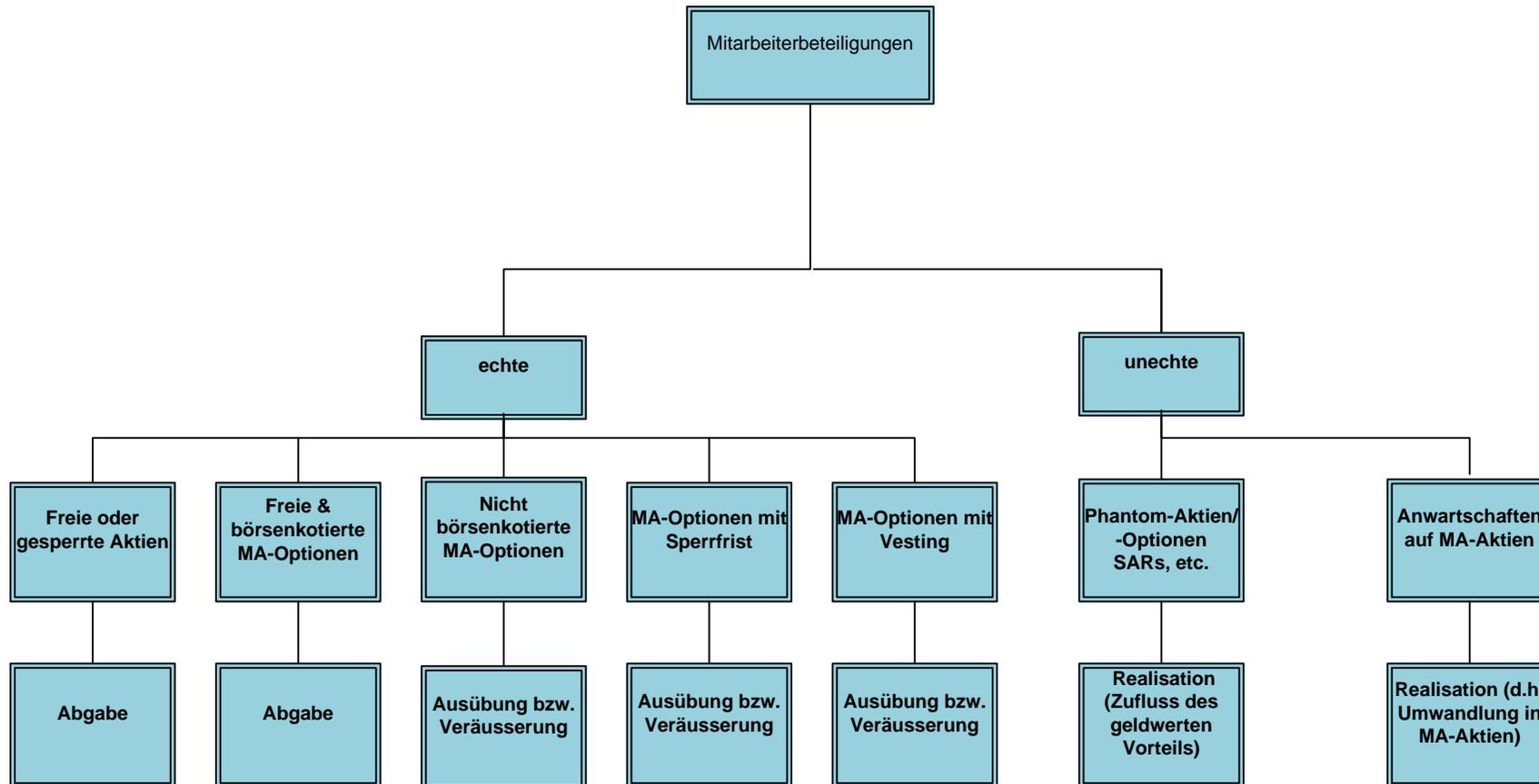
Anhang II: Beispiele

Anhang III: Musterbescheinigungen

Anhang IV: Fallbeispiele zur Quellenbesteuerung



Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen



Anhang II zum Kreisschreiben Nr. 37 vom 22. Juli 2013

Beispiele

Fallbeispiel 1: Allgemeines zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen im internationalen Verhältnis.

Sachverhalt:

X ist Mitarbeitender einer ausländischen Muttergesellschaft und erhält am 1. Januar 2013 unentgeltlich Mitarbeiteroptionen, deren Rechtserwerb am Ende der fünfjährigen Sperrfrist stattfindet. Im Zeitpunkt der Abgabe wohnt und arbeitet X im Land A. Zwei Jahre später, am 1. Januar 2015, wird X in die Schweiz entsandt, um für die schweizerische Tochtergesellschaft tätig zu sein. In der Folge arbeitet X mehr als drei Jahre, bis 31. Dezember 2018, für diese Gesellschaft. X könnte also in der Schweiz die Mitarbeiteroptionen ausüben. Weil der Aktienkurs seiner Meinung nach noch nicht hoch genug ist, wartet er mit der Ausübung noch zu. Erst im Laufe des siebten Jahres, 2019, übt X seine Mitarbeiteroptionen aus. In diesem Zeitpunkt wohnt er mittlerweile aber seit 1. Januar 2019 im Land B und arbeitet für eine andere Tochtergesellschaft. Der realisierte geldwerte Vorteil beträgt 50 Franken pro Option.

- a) In welchem Zeitpunkt erfolgt die Besteuerung ?
- b) Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG zur Anwendung ? Und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

- a) Die Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt ihrer Ausübung besteuert, weil sie weder frei verfügbar noch börsenkotiert sind.
- b) X hat die Mitarbeiteroptionen während den ersten fünf Jahren verdient. Weil X während dieser Zeitdauer nur drei Jahre in der Schweiz gearbeitet hat, besteuert die Schweiz den geldwerten Vorteil gemäss Artikel 17d DBG nur anteilmässig im Umfang von 3/5 bzw. von 30 Franken pro Option.

Ansässigkeit	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-17)	Anteil	Geldwerter Vorteil pro Option
Land A	01.01.2013	31.12.2014	730	= 2/5	20 (=2/5)
Schweiz	01.01.2015	31.12.2018	1'096	= 3/5	30 (=3/5)
Land B	01.01.2019				
Total			1'826	= 5/5	50 (=5/5)

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 30 Franken pro Option Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3.45 Franken pro Option.

Fallbeispiel 2: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus importierten Mitarbeiteroptionen (nicht in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 31. März 2016 wohnte und arbeitete X in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) für die Z Gruppe. Seit dem 1. April 2016 wohnt und arbeitet X in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 – 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X keinen Tag in der Schweiz, weshalb der Schweiz in Bezug auf den realisierten Gewinn kein Besteuerungsrecht zukommt. Dementsprechend werden die 90'000 Franken in der Steuerperiode 2016 nur im Rahmen der Progression berücksichtigt.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Total Dauer in Tagen
VAE	01.01.2013	31.03.2016	1'186
Schweiz (pro memoriam)	01.04.2016	-	0

Fallbeispiel 3: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus „importierten“ Mitarbeiteroptionen (teilweise in der Schweiz verdient)

Sachverhalt :

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe und vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in Brasilien für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung :

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 437 Tagen (21. Oktober 2014 – 1. Januar 2016) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 437 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 36'383 Franken zum Satz von 90'000 Franken.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
VAE	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Brasilien	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Schweiz	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Zu beachten ist, dass die Arbeitgeberin in Ziffer 5 des Lohnausweises den gesamten geldwerten Vorteil von 90'000 Franken einfließen lassen muss. Die 53'617 Franken (Anteile VAE und Brasilien) kann X in seiner Steuererklärung als nicht in der Schweiz steuerbare ausländische Einkünfte in Abzug bringen.

Fallbeispiel 4: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten Mitarbeiteroptionen (vollumfänglich in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 31. März 2016 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Seit dem 1. April 2016 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 – 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X sämtliche 1'081 Tage in der Schweiz, weshalb der Schweiz in Bezug auf den realisierten Gewinn das volle Besteuerungsrecht zukommt. Dementsprechend besteuert die Schweiz die 90'000 Franken in der Steuerperiode 2016.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	31.03.2016	1'081	100%	90'000
Brasilien (pro memoriam)	01.04.2016	-	-		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft den in der Schweiz steuerbaren geldwerten Vorteil von 90'000 Franken als Quellensteuer der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 10'350 Franken.

Fallbeispiel 5: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten Mitarbeiteroptionen (teilweise in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 330 Tagen (15. Januar 2013 – 10. Dezember 2013) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 330 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 27'475 Franken.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
VAE	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brasilien	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 27'475 Franken als Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3'160 Franken.

Fallbeispiel 6: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten und anschliessend reimportierten Mitarbeiteroptionen

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X wiederum in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 767 Tagen (15. Januar 2013 – 10. Dezember 2013 und 21. Oktober 2014 – 1. Januar 2016) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 767 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 63'858 Franken zum Satz von 90'000 Franken.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
VAE	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Schweiz	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Zu beachten ist, dass die Arbeitgeberin in Ziffer 5 des Lohnausweises den gesamten geldwerten Vorteil von 90'000 Franken einfließen lassen muss. Die 26'142 Franken kann X in seiner Steuererklärung als nicht in der Schweiz steuerbare ausländische Einkünfte in Abzug bringen.

Fallbeispiel 7: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens bei importierten und reexportierten Mitarbeiteroptionen

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 314 Tagen (11. Dezember 2013 – 20. Oktober 2014) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 314 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 26'142 Franken.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland während Vesting	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
VAE	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Schweiz	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brasilien	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 26'142 Franken als Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3'006 Franken.

Anhang III zum Kreisschreiben Nr. 37

Musterbescheinigungen

Mitarbeiteraktien - SACHVERHALT I

Beispiele I - A & B

Am 1. Juli 2013 erhält der in der Schweiz wohnhafte A unentgeltlich 3000 für 3 Jahre gesperrte Aktien. Der Verkehrswert der Aktie beträgt EUR 120. Es wird ein durchschnittlicher Geld- und Briefschlusskurs am Tage der Abgabe EUR/CHF von 1.22 angenommen.

Am 31. Dezember 2013 beträgt der Verkehrswert der Aktie EUR 130. Es wird ein Devisenkurs (ESTV) EUR/CHF von 1.25 angenommen.

Beispiel I - C

Am 15. März 2008 hat A 100 für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktien unentgeltlich zugeteilt erhalten.

Am 30. September 2013 geht er vorzeitig in Pension. Entsprechend dem Beteiligungsplan fällt bei diesem Ereignis eine noch bestehende Sperrfrist vorzeitig weg. Damit werden per 30. September 2013 die grundsätzlich noch bis zum 15. März 2018 gesperrten Aktien sofort frei verfügbar. Anders ausgedrückt werden in diesem Zeitpunkt die noch für 4,46 Jahre gesperrten Aktien in ungesperrte Aktien umgewandelt. Der Börsenkurs am 30. September 2013 beträgt 1500 Franken pro Aktie.

Beispiel I - D

Am 15. März 2008 hat A 100 für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktien erhalten.

Am 30. September 2013 kündigt er sein Arbeitsverhältnis. Entsprechend dem Beteiligungsplan hat er die Aktien zum ursprünglichen Erwerbspreis von 800 Franken zurückzugeben.

Der Börsenkurs am 30. September 2013 beträgt 1500 Franken pro Aktie.

Mitarbeiteroptionen - SACHVERHALT II & III

Beispiele II – A & B – freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen

Am 1. Juli 2013 erhält der in der Schweiz wohnhafte A unentgeltlich 3000 freie börsenkotierte Optionen. Der Verkehrswert der Option beträgt EUR 120. Es wird ein durchschnittlicher Geld- und Briefschlusskurs am Tage der Abgabe EUR/CHF von 1.22 angenommen.

Am 31. Dezember 2013 beträgt der Verkehrswert der Option EUR 130. Es wird ein Devisenkurs (ESTV) EUR/CHF von 1.25 angenommen.

SACHVERHALT III – A & B – gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen (Zuzug)

A ist in Frankreich wohnhaft und arbeitet seit 1. Januar 2007 für die französische Y-Gesellschaft. Am 1. Januar 2013 erhält er 9000 Mitarbeiteroptionen. Das Vesting tritt nach zwei Jahren am Abgabedatum ein. Der Ausübungspreis ist auf EUR 50 festgelegt.

Am 1. Juli 2013 wird A in die Schweizer Tochtergesellschaft entsendet.

Am 1. Juli 2015 übt A 2000 der 2013 zugeteilten 9000 Optionen aus. Der Verkehrswert der zugrunde liegenden Aktie beträgt EUR 120. Es wird ein durchschnittlicher Geld- und Briefschlusskurs am Tage der Abgabe EUR/CHF von 1.22 angenommen.

Beispiele III (2) – A & B – nicht kotierte und gesperrte Mitarbeiteroptionen (Wegzug)

Am 1. Januar 2016 verlässt A die Schweiz und lässt sich in Grossbritannien nieder.

Am 1. Juli 2017 übt er 7000 der 2013 zugeteilten Optionen aus. Der Verkehrswert der zugrunde liegenden Aktie beträgt zu diesem Zeitpunkt EUR 130. Es wird ein durchschnittlicher Geld- und Briefschlusskurs am Tage der Abgabe EUR/CHF von 1.26 angenommen.

Anwartschaften – SACHVERHALT IV

Beispiele IV – A & B – Anwartschaften auf Aktien

A ist in Frankreich wohnhaft und arbeitet seit 1. Januar 2007 für die französische Gesellschaft Y. Am 1. Januar 2013 erhält er unentgeltlich 9000 RSU. Zum Vestingzeitpunkt werden die RSU automatisch in Y-Aktien umgewandelt, wenn die Bedingungen bezüglich der Anstellungsdauer in der Gesellschaft erfüllt sind.

Am 1. Juli 2013 wird A in die Schweizer Tochtergesellschaft entsendet.

Am 1. Januar 2015 erfolgt das Vesting von 3000 RSU. Der Verkehrswert der zugrunde liegenden Aktie beträgt EUR 120. Es wird ein durchschnittlicher Geld- und Briefschlusskurs am Tage der Abgabe EUR/CHF von 1.22 angenommen.

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode 1.1.2013 bis 31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	
Strasse	Rue X	
Ort	Genève	

BEISPIEL I - A: BEI ABGABE AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Aktien: Ermittlung des steuerbaren Einkommens für Abgaben in dieser Periode (vgl. Artikel 4 MBV)

Datum des Erwerbs	Anzahl erworbener Mitarbeiteraktien	Verkehrswert der kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) beim Rechtserwerb (Währung)	Datum (Daten) des Sperrfristablaufs	Dauer allfälliger Rückgabeverpflichtung(en)	Dauer allfälliger Sperrfristen (in Jahren mit drei Kommastellen)	Einschlag nach Dauer der Sperrfrist (%)	Allenfalls vereinbarter Erwerbspreis (Währung)	Geldwerter Vorteil (Währung)	Wechselkurs (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage des Rechtserwerbs)	Im Lohnausweis bescheinigtes steuerbares Einkommen (CHF)
01.07.2013	3000	120	01.07.2016	N/A	3.000	16.038	0	302'263	1.220	368'761

*LA = Lohnausweis

STEUERBARES EINKOMMEN (Ziff. 5 LA*) **368'761**

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode 1.1.2013 bis 31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	
Strasse	Rue X	
Ort	Genève	

Beispiel I - B: JEDES JAHR FÜR ALLE MITARBEITENDEN MIT DIESEM BETEILIGUNGSPLAN AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Verlauf der Aktien und Stand am Ende der Periode² per:

31.12.2013 *

* im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung pro memoria anzugeben - Vermögenssteuer

Anzahl erworbener Aktien / Datum (Daten) der Abgabe	Anzahl gesperrter Aktien (gegebenenfalls pro Tranche)	Datum (Daten) der Freigabe	Dauer der verbleibenden Sperrfrist (in Jahren ¹)	Anzahl gehaltener Aktien am Ende der Periode	Verkehrswert der kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) am Ende der Periode (Währung)	Einschlag nach Dauer der Sperrfrist (%)	Wechselkurs am Ende der Periode	Steuerbares Vermögen in der Schweiz (CHF)
Abgabe 1								
3'000								
01.07.2013	3'000	01.07.2016	1.48630	3'000	130.00	8.30	1.25	447'057
Stand steuerbares Vermögen bezüglich Mitarbeiteraktien am Ende der Periode								447'057

¹ Angebrochene Sperrjahre sind anteilmässig zu berücksichtigen (z.B. 4 3/4 Jahre).

² Als Ende der Periode gilt das Ende der Steuerpflichtperiode, der 31. Dezember des Steuerjahrs oder früheres Datum bei Wegzug aus der Schweiz oder Todesfall

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode 1.1.2013 bis 31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	
Strasse	Rue X	
Ort	Genève	

Beispiel I - C: BEI FREIGABE VOR ABLAUF DER SPERRFRIST AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN SEUERJAHRS BEIZULEGEN

Aktien: Ermittlung des steuerbaren Einkommens bei Freigabe vor Ablauf der Sperrfrist (vgl. Art. 11 MBV)

Anzahl vor Ablauf der Sperrfrist freigegebener Mitarbeiteraktien	Verkehrswert der kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) bei Freigabe vor Ablauf der Sperrfrist (Währung)	Datum (Daten) des ordentlichen Ablaufs der Sperrfrist	Datum (Daten) der Freigabe vor Ablauf der Sperrfrist	Dauer der verbleibenden Sperrfrist (in Jahren ¹)	Einschlag nach Dauer der verbleibenden Sperrfrist	Reduzierter Verkehrswert nach verbleibender Sperrfrist	Geldwerter Vorteil pro Mitarbeiteraktie (Währung)	Wechselkurs (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tag des vorzeitigen Ablaufs der Sperrfrist)	Im Lohnausweis bescheinigtes steuerbares Einkommen (CHF)
100	1'500	15.03.2018	30.09.2013	4.46	22.8745	1'156.9	343.1	N/A	34'312

*LA = Lohnausweis

¹ Angebrochene Sperrjahre sind anteilmässig zu berücksichtigen (z.B. 4 3/4 Jahre)

STEUERBARES EINKOMMEN (Ziff. 5 LA*) **34'312**

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode 01.01.2013 bis 31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	
Strasse	Rue X	
Ort	Genève	

Beispiel II - A: BEI ABGABE AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Freie börsenkotierte Optionen: Ermittlung des steuerbaren Einkommens für Abgaben in dieser Periode (vgl. Art. 5 Abs. 1 MBV)

Datum der Abgabe	Anzahl erworbener börsenkotierter freier Mitarbeiteroptionen	Verkehrswert der Option beim Erwerb (Währung)	Allenfalls vereinbarter Erwerbspreis (Währung)	Geldwerter Vorteil (Währung)	Wechselkurs bei der Abgabe (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage des Rechtserwerbs)	Im Lohnausweis bescheinigtes steuerbares Einkommen (CHF)
01.07.2013	3000	120	0	360'000	1.22	439'200

*LA = Lohnausweis

STEUERBARES EINKOMMEN **439'200**

(Ziff. 5 LA*)

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode 01.01.2013 bis 31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	
Strasse	Rue X	
Ort	Genève	

Beispiel II - B: JEDES JAHR FÜR ALLE MITARBEITENDEN MIT DIESEM BETEILIGUNGSPLAN AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Verlauf der börsenkotierten freien Mitarbeiteroptionen und Stand am Ende der Periode¹, per:

31.12.2013 *

* im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung pro memoria anzugeben - Vermögenssteuer

Anzahl erworbene freie börsenkotierte Optionen	Datum (Daten) der Abgabe	Verkehrswert der kotierten Option am Ende der Periode (Währung)	Wechselkurs am Ende der Periode	Steuerbares Vermögen in der Schweiz (CHF)
3000	01.07.2013	130	1.25	487'500
0	0			
0	0			
0	0			
0	0			
0	0			
Stand steuerbares Vermögen bezüglich börsenkotierter und freier Mitarbeiteroptionen am Ende der Periode				487'500

¹ Als Ende der Periode gilt das Ende der Steuerpflichtperiode, der 31. Dezember des Steuerjahrs oder früheres Datum bei Wegzug aus der Schweiz oder Todesfall

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2015	31.12.2015
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Strasse	Rue X	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	Genève	Beginn der Arbeitsverhältnisse mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	N/A	

Beispiel III - A: BEI AUSÜBUNG AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Optionen: Bemessung des steuerbaren Einkommens für in dieser Periode ausgeübten oder verkauften Optionen (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b MBV)

Datum der Ausübung oder des Verkaufs der Option	Anzahl in der Periode ausgeübter oder verkaufter Optionen	Datum der Abgabe	Datum der Entstehung des Ausübungsrechts (Vesting)	Ausübungspreis (Währung)	Verkehrswert der zugrunde liegenden kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) bei der Ausübung oder der Verkaufspreis (Währung)	Geldwerter Vorteil (Währung)	Wechselkurs (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage des Rechts-erwerbs)	Anteil des gegebenenfalls auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils (vgl. Art. 7 & 8 MBV - siehe Anhang III-A)	Steuerbares Einkommen im Ausland, für den Satz (CHF)	Steuerbares Einkommen in der Schweiz (CHF)	Ansässigkeitsland bei der Ausübung oder dem Verkauf
01.07.2015	2'000	01.01.2013	01.01.2015	50.00	120.00	140'000	1.22	75.21%	42'349	128'451	Schweiz

*LA = Lohnausweis

STEUERBARES EINKOMMEN	170'800	(Ziff. 5 LA*)
DAVON STEUERBARES EINKOMMEN IM AUSLAND (für den Satz anzugeben)	42'349	

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2015	31.12.2015
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Strasse	Rue X	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	Genève	Beginn der Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	N/A	

Beispiel III - B: JEDES JAHR FÜR ALLE MITARBEITENDEN MIT DIESEM BETEILIGUNGSPLAN AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHR BEIZULEGEN

Verlauf der Optionen und Stand am Ende der Periode, per: (im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung pro memoria [Vermögenssteuer] anzugeben - vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a und Art. 17 MBV)

Anzahl abgegebener Optionen / Datum (Daten) der Abgabe / jeweiliges Ansässigkeitsland	Anzahl abgegebener Optionen mit Angabe des allfälligen Vestingzeitpunkts	Datum (Daten) der Entstehung des Ausübungsrechts (Vesting)	Ansässigkeitsland bei Entstehung des Ausübungsrechts	Anzahl gevesteter Optionen	Ausübungspreis (Währung)	Anzahl ausgeübt (oder annulliert) seit der Abgabe	Anzahl in der Schweiz verbrachter Tage zwischen Zuteilung und Rechtserwerb (Vesting)	Total Tage zwischen Zuteilung und Rechtserwerb (Vesting)	Anteil des auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils bei der Ausübung (vgl. Art. 7 & 8 MBV)	Anzahl gehaltener Optionen am Ende der Periode
Abgabe 1										
9'000					50.00	2000	leer lassen			7'000
01.01.2013	-	01.01.2015	Schweiz	9'000	leer lassen		549	730	75.21%	
Frankreich	-	-	-	-						
	-	-	-	-						
Abgabe 2										
							leer lassen			0
Datum					leer lassen					
Land										
Abgabe 3										
							leer lassen			0
Datum					leer lassen					
Land										
Stand der Optionen im Besitz des Mitarbeitenden am Ende der Periode										7000

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2014	31.12.2014
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Straße	X-Road	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	London	Beginn des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	Grossbritannien	

Beispiel III - A: BEI AUSÜBUNG AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Optionen: Bemessung des steuerbaren Einkommens für in dieser Periode ausgeübte oder verkaufte Optionen (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b MBV)

Datum der Ausübung oder des Verkaufs der Option	Anzahl in der Periode ausgeübter oder verkaufter Optionen	Datum der Abgabe	Datum der Entstehung des Ausübungsrechts (Vesting)	Ausübungspreis (Währung)	Verkehrswert der zugrunde liegenden kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) bei der Ausübung oder der Verkaufspreis (Währung)	Geldwerter Vorteil (Währung)	Wechselkurs (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage der Abgabe)	Anteil des gegebenenfalls auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils (vgl. Art. 7 & 8 MBV - siehe Anhang III-A)	Steuerbares Einkommen im Ausland, für den Satz (CHF)	Steuerbares Einkommen in der Schweiz (CHF)	Ansässigkeitsland bei der Ausübung oder dem Verkauf
01.07.2017	7'000	01.01.2013	01.01.2015	50.00	130.00	560'000.00	1.26	75.21%	174'950	530'650	Grossbritannien
						0.00					

*LA = Lohnausweis

STEUERBARES EINKOMMEN 705'600 (Ziff. 5 LA*)
DAVON STEUERBARES EINKOMMEN IM AUSLAND (für den Satz anzugeben) 174'950

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2014	31.12.2014
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Strasse	X-Road	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	London	Beginn des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	Grossbritannien	

Beispiel III - B: JEDES JAHR FÜR ALLE MITARBEITER MIT DIESEM BETEILIGUNGSPLAN AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHR BEIZULEGEN

Verlauf der Optionen und Stand am Ende der Periode, per: (im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung pro memoria [Vermögenssteuer] anzugeben - vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a und Art. 17 MBV)

Anzahl abgegebener Optionen / Datum (Daten) der Abgabe / jeweiliges Ansässigkeitsland	Anzahl abgegebener Optionen mit Angabe des allfälligen Vestingzeitpunkts	Datum (Daten) der Entstehung des Ausübungsrechts (Vesting)	Ansässigkeitsland bei Entstehung des Ausübungsrechts	Anzahl gevesteter Optionen	Ausübungspreis (Währung)	Anzahl ausgeübt (oder annulliert) seit der Abgabe	Anzahl in der Schweiz verbrachter Tage zwischen Zuteilung und Rechtserwerb (Vesting)	Total Tage zwischen Zuteilung und Rechtserwerb (Vesting)	Anteil des auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils bei der Ausübung (vgl. Art. 7 & 8 MBV)	Anzahl gehaltener Optionen am Ende der Periode
Abgabe 1										
9'000					50.00	9000	leer lassen			0
01.01.2013	-	01.01.2015	Schweiz	9'000	leer lassen	2'000	549	730	75.21%	
Frankreich	-	-	-	-		7000	549	730	75.21%	
	-	-	-	-						
Abgabe 2										
							leer lassen			0
Datum					leer lassen					
Land										
Abgabe 3										
							leer lassen			0
Datum					leer lassen					
Land										
Stand der Optionen im Besitz des Mitarbeitenden am Ende der Periode										0

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2013	31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Strasse	Rue X	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	Genève	Beginn des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	N/A	

Beispiel IV - A: BEI UMWANDLUNG AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Anwartschaften auf Bargeld/Mitarbeiteraktien: Bemessung des steuerbaren Einkommens bei der Realisation des geldwerten Vorteils in dieser Periode (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b und Art. 6 MBV)

Datum (Daten) der Umwandlung der Mitarbeiteraktien	Anzahl umgewandelter Mitarbeiterbeteiligungen in der Periode	Datum der Abgabe	Allenfalls vereinbarter Umwandlungspreis (Währung)	Verkehrswert der zugrunde liegenden kotierten Aktie (oder Formelwert bei nicht kotierter Aktie) bei der Umwandlung (Währung)	Geldwerter Vorteil (Währung)	Wechselkurs (Mittel der Geld- und Briefschlusskurse am Tage der Umwandlung)	Anteil des auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils bei der Umwandlung (vgl. Art. 7 & 8 MBV - siehe Anhang IV-A)	Steuerbares Einkommen im Ausland, für den Satz (CHF)	Steuerbares Einkommen in der Schweiz (CHF)	Ansässigkeitsland bei der Umwandlung
01.01.2015	3'000	01.01.2013	0.00	120.00	360'000.00	1.22	75.21%	108'897.53	330'302.47	Schweiz
					0.00			0.00	0.00	
					0.00			0.00	0.00	

*LA = Lohnausweis

STEUERBARES EINKOMMEN 439'200.00 (Ziff. 5 LA*)
DAVON STEUERBARES EINKOMMEN IM AUSLAND (für den Satz anzugeben) 108'897.53

Name der Gesellschaft
Bezeichnung des Mitarbeiterbeteiligungsplans

Bescheinigung über Mitarbeiterbeteiligungen

Anwartschaften auf Bargeld oder Mitarbeiteraktien
SACHVERHALT IV

AHV-Nr.	xxx.xxx.xxx.xxx	Steuerperiode von ... bis ...	01.01.2013	31.12.2013
Name und Vorname	Herr A	Datum des Zuzugs in die Schweiz (Ansässigkeit)	01.07.2013	
Strasse	Rue X	Beginn des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	01.01.2007	
Ort	Genève	Beginn des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	01.07.2013	
		Ende des Arbeitsverhältnisses mit Tochtergesellschaft in der Schweiz	N/A	
		Ende des Arbeitsverhältnisses (mit Konzern)	N/A	
		Datum des Wegzugs aus der Schweiz (Ansässigkeit)	N/A	
		Zielland (Ansässigkeit oder Arbeit)	N/A	

Beispiel IV - B: JEDES JAHR FÜR ALLE MITARBEITENDEN MIT DIESEM BETEILIGUNGSPLAN AUSZUFÜLLEN UND DEM LOHNAUSWEIS DES BETREFFENDEN STEUERJAHRS BEIZULEGEN

Verlauf der Anwartschaften auf Bargeld/Aktien und Stand am Ende der Periode, per: (im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung pro memoria [Vermögenssteuer] anzugeben - vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a. Art. 6 und Art. 17 MBV)

Anzahl abgegebener Anwartschaften / Datum (Daten) der Abgabe / jeweiliges Ansässigkeitsland	Anzahl Anwartschaften pro Umwandlungs-tranche	Datum (Daten) der Umwandlung (Vesting)	Ansässigkeits-land bei der Umwandlung	Anzahl umgewandelter Anwart-schaften	Allenfalls vereinbarter Umwandlungspreis (Währung)	Anzahl freigegebener (oder annullierter) Anwartschaften seit der Abgabe	In der Schweiz verbrachte Tage zwischen Zuteilung und Vesting	Total Tage zwischen Zuteilung und Umwandlung	Anteil des auf die Schweiz entfallenden geldwerten Vorteils bei der Umwandlung - vgl. Art. 7 & 8 MBV)	Anzahl gehaltener Anwartschaften am Ende der Periode
Abgabe 1										
9'000					0.00	9000		leer lassen		0
01.01.2013	9'000	01.01.2015	Schweiz	9'000		9000	549	730	75.21%	0
Frankreich					leer lassen					0
Abgabe 2										
								leer lassen		0
Datum					leer lassen					
Land										
Abgabe 3										
								leer lassen		0
Datum					leer lassen					
Land										
Abgabe 4										
								leer lassen		0
Datum					leer lassen					
Land										
Stand der Anwartschaften im Besitz des Mitarbeitenden am Ende der Periode										0

Fallbeispiele zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen (gültig ab 1. Januar 2013)

1. Fallgruppe: Beispiele zu Artikel 97a DBG (mit „Export“)

Grundsätzliches:

- Der internationale Ansässigkeitswechsel zwischen Abgabe und Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung löst die Besteuerung gemäss Artikel 97a DBG aus. Die Bestimmung der Ansässigkeit stützt sich im Allgemeinen auf die Kriterien von Artikel 4 Absatz 2 OECD-MA. Auf die Ermittlung des steuerbaren Einkommens hat der internationale Ansässigkeitswechsel nur insoweit Auswirkungen, als dieser innerhalb der Vestingperiode erfolgt (Art. 17d DBG).
- Ausnahme: Der internationale Ansässigkeitswechsel führt nicht zu einer Besteuerung nach Artikel 97a DBG, wenn innerhalb des Zeitraums zwischen Abgabe und Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung unverändert das Vertragsverhältnis zum Leistungsschuldner mit Sitz in der Schweiz weiterbesteht.
- Die Begriffe „Import“ und „Export“ leiten sich aus den Bestimmungen der Artikel 7 MBV (Zuzug) und Artikel 8 MBV (Wegzug) ab.
- Legende:
AV Schweiz = Arbeitsverhältnis mit einem schweizerischen Arbeitgeber
AV Ausland = Arbeitsverhältnis mit einem ausländischen Arbeitgeber
int. TP = internationaler Transport
VR = Verwaltungsrat

1.1.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH		Vesting		Ausübung	
01.01.2013		01.01.2017		31.10.2018	
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz			AV Ausland		

Besteuerung:

3/4 der geldwerten Leistung können bei deren Fälligkeit durch die Schweiz besteuert werden (Art. 97a DBG und Art. 8 MBV).

1.2.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH		Vesting		Ausübung	
01.01.2013		01.01.2017		31.10.2018	
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz			VR-Mandat Ausland		

3/4 der geldwerten Leistung können bei deren Fälligkeit durch die Schweiz besteuert werden (Art. 97a DBG und Art. 8 MBV); Artikel 93 DBG ist nicht abwendbar.

1.3.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH		Vesting		Ausübung	
01.01.2013		01.01.2017		31.10.2018	
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz			AV Ausland		

7/8 der geldwerten Leistung können bei deren Fälligkeit durch die Schweiz besteuert werden (Art. 97a DBG und Art. 8 MBV).

1/8 (erstes Halbjahr 2016) in sinngemässer Anwendung von Artikel 17d DBG, aber unter Ausscheidung von allfälligen Drittstaattagen gemäss DBA.

1.4.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH 01.01.2013			Vesting 01.01.2017		Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz			kein Arbeitsverhältnis		

Besteuerung:

3/4 der geldwerten Leistung können bei deren Fälligkeit durch die Schweiz besteuert werden (Art. 97a DBG und Art. 8 MBV).

1.5.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH 01.01.2013			Vesting 01.01.2017		Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz			kein VR-Mandat		

3/4 der geldwerten Leistung können bei deren Fälligkeit durch die Schweiz besteuert werden (Art. 97a DBG und Art. 8 MBV); Artikel 93 DBG ist nicht abwendbar.

Fallbeispiele zur Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen (gültig ab 1. Januar 2013)

2. Fallgruppe: Beispiele zu den Artikel 91 / 93 / 97 DBG (ohne „Export“)

Grundsätzliches:

- Solange kein internationaler Ansässigkeitswechsel zwischen Abgabe und Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung erfolgt, sind die Artikel 97a DBG resp. Artikel 17d DBG nicht anwendbar. Die Bestimmung der Ansässigkeit stützt sich im Allgemeinen auf die Kriterien von Artikel 4 Absatz 2 OECD-MA. Der internationale Ansässigkeitswechsel führt ausnahmsweise nicht zu einer Besteuerung nach Artikel 97a DBG, wenn innerhalb des Zeitraums zwischen Abgabe und Ausübung der Mitarbeiterbeteiligung unverändert das Vertragsverhältnis zum Leistungsschuldner mit Sitz in der Schweiz weiterbesteht.
- Im Ausland ansässige Verwaltungsräte sind immer nach den Bestimmungen des anwendbaren DBA zu besteuern (vgl. Art. 93 DBG i.V.m. Art. 14 MBV).
- Die Begriffe „Import“ und „Export“ leiten sich aus den Bestimmungen der Artikel 7 MBV (Zuzug) und Artikel 8 MBV (Wegzug) ab;
- Arbeitstage im Ausland (Drittstaattage) sind im Verhältnis zu einem DBA-Land bei einer Quellensteuerpflicht gemäss Artikel 91 DBG und zum Teil auch gemäss Artikel 97 DBG auszuscheiden.
- Generell vorbehalten bleiben die Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen oder weiterer Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben (z.B. Art. 15a DBA CH-D).
- Legende:
AV Schweiz = Arbeitsverhältnis mit einem schweizerischen Arbeitgeber
AV Ausland = Arbeitsverhältnis mit einem ausländischen Arbeitgeber
int. TP = internationaler Transport
VR = Verwaltungsrat

2.1. **durchgehender Wohnort im Ausland (Grenzgänger / Wochenaufenthalter)**

Zuteilung CH 01.01.2013		Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz					

2.2. **durchgehender Wohnort im Ausland (internationaler Transport)**

Zuteilung CH 01.01.2013		Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz im int. TP					

2.3. **durchgehender Wohnort im Ausland (Verwaltungsrat)**

Zuteilung CH 01.01.2013		Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz					

Besteuerung:

Zusammen mit dem Lohn im Monat der Fälligkeit der geldwerten Leistung (Art. 91 DBG i.V.m. Art. 13 MBV).

Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind allfällige Drittstaattage auszuscheiden.

Zusammen mit dem Lohn im Monat der Fälligkeit der geldwerten Leistung (Art. 97 DBG i.V.m. Art. 13 MBV).

Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind teilweise allfällige Drittstaattage auszuscheiden.

Zusammen mit dem VR-Honorar im Monat der Fälligkeit der geldwerten Leistung gemäss Artikel 93 DBG i.V.m. Artikel 14 MBV .

Hinweis: Es sind auch im Verhältnis zu einem DBA-Land allfällige Drittstaattage nicht auszuscheiden.

2.4.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH 01.01.2013			Vesting 01.01.2017		Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz					

Besteuerung:

Wegen Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 91 DBG unter Ausscheidung allfälliger Drittstaattage.

2.5.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH 01.01.2013			Vesting 01.01.2017		Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz im int. TP					

Wegen Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 97 DBG unter Ausscheidung allfälliger Drittstaattage.

2.6.

Wohnort Schweiz			Wohnort Ausland		
Zuteilung CH 01.01.2013			Vesting 01.01.2017		Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz					

Wegen Aufrechterhaltung des Verwaltungsrats-Mandates ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 93 DBG.

2.7. durchgehender Wohnort im Ausland (Grenzgänger / Wochenaufenthalter)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz			AV Ausland		

2.8. durchgehender Wohnort im Ausland (internationaler Transport)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz im int. TP			AV Ausland im int. TP		

2.9. durchgehender Wohnort im Ausland (Verwaltungsrat)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz			VR-Mandat im Ausland		

Besteuerung:

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 91 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz/Ausland während der Vestingperiode (sinngemässe Anwendung von Art. 17d DBG, d.h. im Verhältnis 2 : 2).
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 97 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz/Ausland während der Vestingperiode (sinngemässe Anwendung von Art. 17d DBG, d.h. im Verhältnis 2 : 2).
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind teilweise allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 93 DBG i.V.m. Artikel 14 MBV unter Ausscheidung der VR-Mandate Schweiz / Ausland während der Vestingperiode (sinngemäss Anwendung von Art. 17d DBG, d.h. im Verhältnis 2 : 2).
Hinweis: Es sind auch im Verhältnis zu einem DBA-Land allfällige Drittstaattage nicht auszuschneiden.

2.10. durchgehender Wohnort im Ausland (Grenzgänger / Wochenaufenthalter)

Zuteilung CH 01.01.2013						Vesting 01.01.2017	Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018		
Vesting-Periode							
AV Schweiz				kein Arbeitsverhältnis			

2.11. durchgehender Wohnort im Ausland (internationaler Transport)

Zuteilung CH 01.01.2013						Vesting 01.01.2017	Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018		
Vesting-Periode							
AV Schweiz im int. TP				Kein AV im int. TP			

2.12. durchgehender Wohnort im Ausland (Verwaltungsrat)

Zuteilung CH 01.01.2013						Vesting 01.01.2017	Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018		
Vesting-Periode							
VR-Mandat Schweiz				kein VR-Mandat			

Besteuerung:

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 91 DBG, jedoch ohne anteilmässige Ausscheidung, da kein Arbeitsverhältnis im Ausland besteht.

Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind allfällige Drittstaattage auszuscheiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 97 DBG, jedoch ohne anteilmässige Ausscheidung, da kein Arbeitsverhältnis im Ausland besteht.

Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind teilweise allfällige Drittstaattage auszuscheiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 93 DBG i.V.m. Artikel 14 MBV ohne anteilmässige Ausscheidung, da kein VR-Mandat im Ausland besteht.

Hinweis: Es sind auch im Verhältnis zu einem DBA-Land allfällige Drittstaattage nicht auszuscheiden.

2.13. durchgehender Wohnort im Ausland (Grenzgänger / Wochenaufenthalter)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz		AV Ausland	kein Arbeitsverhältnis		

2.14. durchgehender Wohnort im Ausland (internationaler Transport)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz im int. TP		AV Ausl. im int. TP	Kein AV im int. TP		

2.15. durchgehender Wohnort im Ausland (Verwaltungsrat)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz		VR-M. Ausland	kein VR-Mandat		

Besteuerung:

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 91 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis 3 : 1.
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 97 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis 3 : 1.
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind teilweise allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel ist Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 93 DBG i.V.m. Artikel 14 MBV unter Ausscheidung der Verwaltungsratsmandate Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis 3 : 1.
Hinweis: Es sind auch im Verhältnis zu einem DBA-Land allfällige Drittstaattage nicht auszuschneiden.

2.16. durchgehender Wohnort im Ausland (Grenzgänger / Wochenaufenthalter)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz		AV Ausland	AV Schweiz		

Besteuerung:

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 91 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis von 3 : 1.
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

2.17. durchgehender Wohnort im Ausland (internationaler Transport)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
AV Schweiz im int. TP		AV Ausl. im int. TP	AV Schweiz im int. TP		

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 97 DBG unter Ausscheidung der Arbeitsverhältnisse Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis 3 : 1.
Hinweis: Im Verhältnis zu einem DBA-Land sind teilweise allfällige Drittstaattage auszuschneiden.

2.18. durchgehender Wohnort im Ausland (Verwaltungsrat)

Zuteilung CH 01.01.2013	Wechsel zu Auslandstochter 01.01.2015	Vesting 01.01.2017			Ausübung 31.10.2018
Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015	Jahr 2016	Jahr 2017	Jahr 2018
Vesting-Periode					
VR-Mandat Schweiz		VR-M. Ausland	VR-Mandat Schweiz		

Wegen fehlendem Ansässigkeitswechsel Artikel 97a DBG nicht anwendbar; Besteuerung gemäss Artikel 93 DBG i.V.m. Artikel 14 MBV unter Ausscheidung der VR-Mandate Schweiz / Ausland während der Vestingperiode, d.h. im Verhältnis 3 : 1.
Hinweis: Es sind auch im Verhältnis zu einem DBA-Land allfällige Drittstaattage nicht auszuschneiden.