



## Direkte Bundessteuer

Bern, 30. Oktober 2020

Der Quellensteuerabzug für im Ausland wohnhafte Empfänger beträgt bei Mitarbeiterbeteiligungen 26,50 % (inkl. Bundessteuer); ab 1. Januar 2020 neu 31,50 %.

Kreisschreiben Nr. 37<sup>1</sup>, Version vom 30. Oktober 2020

### **Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen**

#### Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Allgemeines und Gegenstand des Kreisschreibens</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Begriffe</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>Mitarbeitende</b> .....	<b>3</b>
<b>2.2</b>	<b>Arbeitgeber</b> .....	<b>3</b>
<b>2.3</b>	<b>Mitarbeiterbeteiligungen</b> .....	<b>4</b>
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
<b>2.4</b>	<b>Sperrfrist sowie Vesting / Vestingperiode</b> .....	<b>6</b>
<b>2.5</b>	<b>Realisation</b> .....	<b>6</b>
<b>2.6</b>	<b>Umrechnung von Fremdwährungen</b> .....	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>Besteuerung von Mitarbeiteraktien (Art. 17b DBG)</b> .....	<b>6</b>
<b>3.1</b>	<b>Grundsatz</b> .....	<b>6</b>
<b>3.2</b>	<b>Verkehrswert</b> .....	<b>7</b>
3.2.1	Börsenkotierte Mitarbeiteraktien.....	7

<sup>1</sup> Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

3.2.2	Nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien .....	7
<b>3.3</b>	<b>Ermittlung des steuerbaren Einkommens .....</b>	<b>8</b>
<b>3.4</b>	<b>Besondere Fälle.....</b>	<b>8</b>
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
3.4.4	Hinweise zu weiteren Sachverhalten.....	10
<b>4</b>	<b>Besteuerung von Mitarbeiteroptionen (Art. 17b DBG).....</b>	<b>10</b>
<b>4.1</b>	<b>Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen .....</b>	<b>10</b>
<b>4.2</b>	<b>Übrige Mitarbeiteroptionen .....</b>	<b>10</b>
<b>5</b>	<b>Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien .....</b>	<b>11</b>
<b>6</b>	<b>Besteuerung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 17c DBG) ...</b>	<b>11</b>
<b>7</b>	<b>Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis (Art. 7 bis 9 MBV) .....</b>	<b>11</b>
<b>7.1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>11</b>
<b>7.2</b>	<b>Quellenbesteuerung von Mitarbeiteraktien und freien börsenkotierten Mitarbeiteroptionen.....</b>	<b>12</b>
7.2.1	Allgemeines.....	12
7.2.2	Quellenbesteuerung .....	12
<b>7.3</b>	<b>Besteuerung von gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis.....</b>	<b>14</b>
7.3.1	Allgemeines.....	14
7.3.2	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV) .....	14
7.3.2.1	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel.....	14
7.3.2.2	„Import“ von Mitarbeiterbeteiligungen ohne Ansässigkeitswechsel .....	14
7.3.3	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV).....	15
7.3.3.1	„Export“ von Mitarbeiterbeteiligungen mit Ansässigkeitswechsel .....	15
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
<b>8</b>	<b>Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten.....</b>	<b>18</b>
<b>8.1</b>	<b>Arbeitgeber .....</b>	<b>18</b>
8.1.1	Allgemeines.....	18
8.1.2	Bescheinigungen bei Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV) .....	19
8.1.2.1	Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist (Art. 11 MBV) .....	19
8.1.2.2	Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Art. 12 MBV) .....	19
8.1.3	Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 5 und 6 MBV) .....	20
8.1.3.1	Freie, börsenkotierte Mitarbeiteroptionen.....	20
8.1.3.2	Übrige Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen.....	20
8.1.4	Weitere Auskünfte (Art. 17 MBV) .....	20
<b>8.2</b>	<b>Steuerpflichtige .....</b>	<b>20</b>
<b>9</b>	<b>Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling) .....</b>	<b>21</b>
<b>9.1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>21</b>
<b>9.2</b>	<b>Voraussetzungen .....</b>	<b>21</b>
<b>9.3</b>	<b>Zuständigkeit.....</b>	<b>21</b>
<b>10</b>	<b>Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht .....</b>	<b>21</b>

## 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.

**Die Änderungen des vorliegenden Kreisschreibens in seiner Version vom 30. Oktober 2020 sind in diesem Dokument mit einem Balken auf der linken Seite gekennzeichnet.**

## 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 hievore). 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 blosse 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. Dabei kann die Berechnung des entsprechenden Werts im Zeitpunkt der Zuteilung den Regelungen gemäss dem Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz von 28. August 2008 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer) folgen. 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 unbeschränktes 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 Mitarbeiter-



aktie 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 (<sup>n</sup>) gesperrte Aktie in eine ungesperrte 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
<b>steuerbares Erwerbseinkommen</b>						<b>471</b>

### 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 (<sup>n</sup>) 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	Einschlag	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. Tritt das den Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip auslösende Ereignis erst nach Ablauf einer fünfjährigen Haltedauer der jeweiligen Mitarbeiteraktien ein, realisiert der Mitarbeitende bei einer nachfolgenden Veräusserung der im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien einen steuerfreien Kapitalgewinn.

### 3.4.4 Hinweise zu weiteren Sachverhalten

Aktien, die im Zeitpunkt der Gründung einer Gesellschaft erworben werden, qualifizieren nicht als Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne von Artikel 17a DBG. Erwirbt ein Mitarbeitender Beteiligungsrechte zu Konditionen, wie diese einer unabhängigen Drittperson gewährt werden, gelten diese Wertschriften nicht als Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne von Artikel 17a DBG.

## 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 hievor 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 hievor).

## 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 105 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 <sup>2</sup>
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.
Zugleich Arbeitnehmer (AN) und 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. 91 oder 97 sowie 93 DBG:  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).

<sup>2</sup> 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.

### **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 hievor).

#### 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 hievor), 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):

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

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:

Gesamthaft erhaltener geldwerter Vorteil x Anzahl Arbeitstage\* Schweiz innerhalb der Vestingperiode

---

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 <sup>3</sup>
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>
Ausschliesslich Verwaltungsrat (VR)	<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>

<sup>3</sup> 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>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 unselbständiger 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 Realisation 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 Mitarbeiten-

den Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, als auch für jede Steuerperiode in welcher der Mitarbeitende Mitarbeiterbeteiligungen einkommenssteuerlich relevant realisiert (vgl. Ziff. 3 bis 6 hier vor). 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 Arbeitgebern 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.

Die Anpassungen in den Ziffern 3.2.2, 3.4.3 sowie die neue Ziffer 3.4.4 des Kreisschreibens in der Version vom 30. Oktober 2020 treten auf den 1. Januar 2021 in Kraft und entfalten ihre Wirkung ab diesem Zeitpunkt. Der zusätzliche Anhang V des vorliegenden Kreisschreibens findet ebenfalls ab dem 1. Januar 2021 Anwendung.

Anhang I: Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen

Anhang II: Beispiele

Anhang III: Musterbescheinigungen in Papierform

Anhang IV: Fallbeispiele zur Quellenbesteuerung

Anhang V: Elektronische Musterbescheinigungen